

# LE RÉGIME FISCAL

DES

## COOPÉRATIVES EN FRANCE

---

THESE POUR LE DOCTORAT

*présentée et soutenue le jeudi 26 novembre 1931, à 14 heures*

PAR

**Jean DRAPPIER**

---

*Président : M. E. ALLIX, professeur*

*Suffragants* { MM. A. WAHL } professeurs.  
                  { R. MAUNIER }

---

PARIS

A. PEDONE, Editeur

LIBRAIRE DE LA COUR D'APPEL ET DE L'ORDRE DES AVOCATS  
13, Rue Soufflot

—  
1931







**THÈSE POUR LE DOCTORAT**

***La Faculté n'entend ni approuver, ni désapprouver les opinions émises dans les thèses, ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.***

# LE RÉGIME FISCAL

## DES

# COOPÉRATIVES EN FRANCE

---

THESE POUR LE DOCTORAT

*présentée et soutenue le jeudi 26 novembre 1931, à 14 heures*

PAR

**Jean DRAPPIER**

---

*Président : M. E. ALLIX, Professeur*

*Suffragants* { MM. A. WAHL  
R. MAUNIER } *professeurs.*

---

---

PARIS

A. PEDONE, Editeur

LIBRAIRE DE LA COUR D'APPEL ET DE L'ORDRE DES AVOCATS

13, Rue Soufflot

—  
1931



## INTRODUCTION

---

Une des caractéristiques les plus marquantes de l'économie sociale contemporaine est l'expansion du mouvement coopératif. Nous n'avons pas à refaire ici l'histoire de ce mouvement et à retracer les origines et le développement de la coopération. Il ne rentre pas non plus dans notre sujet, d'apprécier la valeur économique et sociale des phénomènes coopératifs, dans la production, la consommation et le crédit. Il nous suffira de définir sommairement, l'objet essentiel de l'action des coopérateurs, en disant que le rôle de l'association coopérative est de régler et de coordonner les efforts de chacun de ses membres pour en accroître l'efficacité. L'œuvre coopérative, qui apparaît ainsi comme une application de ce principe que l'association permet d'aboutir à des résultats que l'action individuelle et isolée est impuissante à atteindre, se distingue des entreprises collectives, telles que les sociétés commerciales, en ce que son but n'est pas d'accroître une masse de biens, de réaliser un profit.

Les sociétés coopératives, si elles mettent généralement en œuvre un certain capital, d'ailleurs réduit le plus souvent au minimum, ne poursuivent pas l'augmentation de ce capital. Elles tendent à développer un sentiment de solidarité entre les hommes, dans telle ou telle branche de leur activité économique, et à remédier ainsi aux inconvénients qui résultent de la dispersion des efforts individuels.

La coopération est susceptible de revêtir des formes très variées. Mais, d'une façon générale, les coopératives sont des groupements dont le but est de faciliter à leurs membres, par l'organisation et le fonctionnement d'une entreprise commune, l'exercice de leur activité professionnelle ou la satisfaction de leurs besoins.

Avant d'aborder l'étude du régime fiscal des coopératives, il est nécessaire d'analyser rapidement les caractéristiques essentielles de ces groupements. Mais, dans cette voie, nous nous heurtons, de prime abord, à une grande difficulté. Le mouvement coopératif s'est en effet manifesté dans diverses branches de l'activité économique et a dû, pour se réaliser, s'efforcer d'adapter à son objet particulier, les textes régissant les formes juridiques existantes : d'une part, les articles 1832 et suivants du Code civil sur le contrat de société — d'autre part, la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés, et la loi relativement récente du 7 mars 1925 sur les sociétés à responsabilité limitée.

Les sociétés coopératives comportent des règles spéciales qui s'écartent parfois profondément de celles communément adoptées dans les sociétés à but purement lucratif. Le législateur n'a jusqu'à présent consacré dans aucun texte général les principes auxquels doit obéir toute coopérative. Préoccupé d'encourager la coopération, il est intervenu à l'occasion de quelques-uns des aspects de ce mouvement pour consentir des avantages, sous forme, notamment, d'avances de l'Etat à un taux réduit d'intérêt aux sociétés qui rempliraient certaines conditions. C'est en considération des encouragements en question que des lois particulières à certaines formes de la coopération, sont intervenues pour fixer les conditions d'organisation et de fonctionnement auxquelles devraient satisfaire les institutions bénéficiaires.

Ces lois sont récentes. La coopération n'a d'ailleurs commencé à se manifester que vers la seconde moitié du *xix*<sup>e</sup> siècle. Sous le Second Empire, à partir de 1860, la nouvelle politique libérale de Napoléon III était favorable au mouvement social. Cependant cette politique ne s'est traduite par aucun acte législatif, en faveur de la coopération. Sous la Troisième République, jusqu'en 1914, il en est de même. Bien plus, comme nous le verrons, les défenseurs du petit commerce réussirent à obtenir, en matière fiscale, des mesures contraires au développement de la coopération parmi les consommateurs.

C'est la guerre de 1914-1918 qui a déclenché une action positive des Pouvoirs publics en faveur des coopératives. Nous pouvons, depuis lors, énumérer un certain nombre de lois, promulguées dans ce domaine :

Loi du 4 décembre 1913 sur le Crédit maritime mutuel complétée par celles du 30 décembre 1925 et 28 mars 1928

Livre III, titre II du Code du travail sur les Sociétés coopératives ouvrières de production ou de crédit (codification effectuée par la loi du 25 février 1927).

Loi du 13 mars 1917 sur l'organisation du crédit au petit et au moyen commerce, à la petite et moyenne industrie, complétée par celle du 7 août 1920.

Loi du 7 mai 1917 sur l'organisation du crédit aux Sociétés coopératives de consommation, modifiée par celles du 14 juin 1920 et 3 juillet 1925.

Loi du 5 août 1920 sur le Crédit mutuel et la coopération agricole, modifiée par celles des 7 et 30 décembre 1922, 9 août 1926, et l'article 67 de la loi du 19 décembre 1926.

Loi du 27 décembre 1923, sur l'organisation du crédit, aux Sociétés coopératives et Unions de sociétés coopératives d'artisans (modifiée par la loi du 1<sup>er</sup> mai 1929).

Ces dispositions législatives spéciales, intervenues à diverses époques et sans aucun lien entre elles, ne présentent pas toute l'harmonie désirable. Sans doute, ces lois particulières, complétées et précisées par des décrets, par des circulaires, et aussi par des statuts types élaborés par les administrations intéressées, n'ont pas man-

qué de consacrer un certain nombre de principes coopératifs, dégagés par la doctrine et l'expérience et dont l'observation donne aux institutions coopératives leur physionomie propre.

Mais il n'empêche qu'il serait préférable, à tous égards, que notre pays fût doté d'une législation organique en cette matière. En l'absence de celle-ci, force nous est des rechercher à travers les textes existants les grandes lignes du statut juridique propre à la coopération.

La question d'une législation spéciale de la coopération s'était posée déjà à l'occasion des travaux préparatoires de la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés. Elle ne fut pas résolue à l'époque, mais le titre III de cette loi, consacré aux sociétés à capital variable, fut dans l'esprit du législateur, bien qu'instituant un régime de droit commun, rédigé à l'intention des groupements coopératifs. Les tentatives postérieures, notamment le projet de 1888-1896, n'ont pas eu plus de succès.

Dans ces dernières années, c'est du groupe de la coopération à la Chambre des députés qu'est venue l'initiative d'une législation organique sur la coopération. M. Frédéric Brunet et plusieurs de ses collègues ont déposé le 4 février 1927, sur le bureau de la Chambre, une proposition de loi sur la coopération<sup>1</sup>. Cette proposition était inspirée des travaux du Conseil supérieur de

1. Chambre des Députés, 13<sup>e</sup> législature, n° 3938.

la coopération qui fonctionne auprès du ministère du Travail. (Session de 1926.) Au début de la quatorzième législature, cette proposition a été reprise par ses auteurs, le 6 juillet 1928<sup>1</sup>, en tenant compte de l'enquête qui avait été effectuée en 1927 par le Conseil supérieur de la coopération auprès de différents groupements : Fédération nationale de la mutualité et de la coopération agricole, Société des agriculteurs de France, Centre fédératif du Crédit populaire, Groupement des Sociétés coopératives et des Fédérations des coopératives du droit local, du Haut-Rhin, du Bas-Rhin et de la Moselle, Fédération des coopératives de consommation. La question a été examinée de nouveau au cours des Journées parlementaires de la coopération tenues à Paris, en janvier 1929.

Dans la proposition Brunet, nous ne puiserons que les principes coopératifs essentiels, ceux qu'on doit trouver à la base de toutes les sociétés coopératives et dont l'application donne à ces Institutions une physiologie commune qui leur est propre et qui les différencie de tous autres groupements accomplissant des opérations analogues.

La proposition Brunet définit ainsi les coopératives. (Art. 1<sup>er</sup>) « Les coopératives sont des groupements d'un type spécial ayant la personnalité juridique. » Pour

1. Chambre des Députés, 14<sup>e</sup> législature, n° 504.

employer un langage plus juridique, il serait préférable de dire : les coopératives sont des sociétés civiles ou commerciales. En effet, pratiquement, les coopératives font des opérations civiles ou commerciales. Elles ne peuvent pas se constituer sous forme de syndicats. « La loi du 21 mars 1884, écrit M. Bernard Auger<sup>1</sup> ne permet pas aux syndicats, malgré l'élasticité reçue de la loi du 12 mars 1920, de se charger d'une entreprise industrielle ou commerciale. Quant à constituer une association, il ne fallait pas y songer : Outre qu'un tel groupement eût été illégal, au moment où se créèrent beaucoup de coopératives agricoles, comment donner la forme d'une association à un groupement qui se propose la satisfaction directe des intérêts pécuniaires de ses membres ? »

Les coopératives doivent donc se constituer soit sous la forme d'une société civile (art. 1832 et suivants du Code civil), soit sous la forme d'une société commerciale, particulièrement d'une société anonyme. Bien entendu, ce sont les sociétés civiles ou commerciales qui seront organisées et qui fonctionneront suivant des règles très particulières. Il va de soi, que, comme toute société civile ou commerciale, elles auront la personnalité juridique.

Elles se distinguent d'abord des autres sociétés, par leur objet. Celui-ci est ainsi défini dans la proposition

1. Bernard Auger, *les sociétés coopératives agricoles*, page 6.

Brunet (art. 1<sup>er</sup>) : « Leur objet est de faciliter, soit à leurs sociétaires seuls, soit à ceux-ci et aux bénéficiaires déterminés par l'article 3 ci-dessous, leur activité professionnelle ou la satisfaction de leurs besoins économiques, par l'organisation (il faudrait ajouter, « et le fonctionnement ») d'une entreprise commune (il faudrait dire « d'une entreprise économique commune »). »

Comme l'observe M. Auger<sup>1</sup> cet objet diffère profondément de celui qui est essentiellement à la base des sociétés civiles ou commerciales. Aux termes de l'article 1832 du Code civil : « La société est un contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager le bénéfice qui pourra en résulter. » D'après la jurisprudence, le bénéfice, au sens de l'article 1832 du Code civil, s'entend d'un gain pécuniaire ou d'un gain matériel qui ajouterait à la fortune de l'associé et qui doit être directement procuré par les opérations sociales au moyen des apports des associés. Dans les coopératives, au contraire, ce qui est recherché, c'est une réduction des frais pour les associés, c'est l'économie des intermédiaires : le commerçant pour les coopératives de consommation, l'entrepreneur pour les coopératives ouvrières de production, le banquier pour les coopératives de crédit, l'industriel qui transforme les produits de la

1. Bernard Auger, *op. cit.*, p. 10.

ferme pour les coopératives agricoles. Il résulte de cette opposition fondamentale quant à l'objet des différences capitales dans les règles d'organisation et de fonctionnement.

D'abord, en ce qui concerne l'administration des affaires sociales, l'un des principes essentiels est que l'apport de l'associé en capital n'a pas d'influence sur sa participation à la gestion de la société. Le capital n'a ici qu'un rôle subordonné : chaque sociétaire doit avoir une voix à l'Assemblée générale mais une voix seulement quel que soit le nombre de parts ou d'actions qu'il possède. C'est aux personnes et non aux capitaux associés, qu'est attribuée la souveraineté dans les coopératives, groupements tout imprégnés dès l'origine de l'esprit d'égalité et qui tendent à soumettre à la règle démocratique le fonctionnement des institutions économiques. Cette règle est contenue dans les dispositions législatives sur le crédit aux coopératives de consommation (loi du 7 mai 1917, art. 4), aux coopératives d'artisans (loi du 27 décembre 1923, art. 3, alinéa 1<sup>er</sup>, par renvoi à l'article 4 de la loi du 7 mai 1917). Elle est suivie, en fait, dans la plupart des sociétés ouvrières de production, étant inscrite dans les statuts-types adoptés par la Chambre consultative des associations ouvrières de production, à laquelle adhère la presque totalité de ces associations.

Cependant, les coopératives agricoles n'obéissent pas

rigoureusement à ce principe. C'est en leur faveur que la proposition Brunet consacre une disposition transitoire (art. 4, alinéas 4 et 5) : « Chaque sociétaire peut participer à tous les votes de l'Assemblée générale avec une seule voix. Toutefois, si la coopérative compte d'autres coopératives parmi ses sociétaires, plusieurs voix peuvent leur être attribuées sans que le nombre des voix de chacune puisse excéder le nombre de ses propres sociétaires. — A titre transitoire les coopératives constituées avant la promulgation de la présente loi, peuvent attribuer à leurs sociétaires des droits de vote inégaux, sans que le nombre des voix attribuées à chacune, puisse être inférieur à une voix ni excéder pour les coopératives sociétaires le maximum fixé par l'alinéa précédent, et pour les autres sociétaires cinq voix. »

La situation subordonnée du capital apparaît encore dans un deuxième grand principe prescrivant l'emploi qui doit être fait des excédents résultant de la gestion des coopératives. Ici, ressort encore plus nettement cette règle que la coopérative n'a pas pour but la recherche d'un bénéfice, mais la satisfaction au meilleur compte des besoins économiques communs des coopérateurs ou la meilleure utilisation du produit de leur travail.

Les excédents qui résultent de la gestion ne sont généralement pas distribués aux sociétaires, du moins en totalité. Une partie de ceux-ci est généralement affectée à un fonds de développement ou consacrée à des œuvres

de solidarité, telles qu'orphelinat, maisons de retraite, colonies de vacances, etc...

Quant aux excédents qui sont répartis, leur mode de distribution n'est nullement établi en considération du capital, contrairement au principe fondamental qui est à la base des sociétés ordinaires. Ces excédents sont distribués, suivant le cas, au prorata des opérations effectuées par les divers sociétaires avec la coopérative ou du travail fourni par eux à celle-ci. Nous trouvons l'application de ce principe :

dans la loi du 13 mars 1917 (art. 5, alinéa 2, 4<sup>o</sup> et art. 10 2<sup>o</sup>) pour les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires;

dans la loi du 7 mai 1917 (art. 1 2<sup>o</sup> et art. 6, alinéa 3) sur le crédit aux sociétés coopératives de consommation;

dans la loi du 5 août 1920 (art. 23, alinéa 2, 2<sup>o</sup>) pour les sociétés coopératives agricoles de production, de vente et d'achat en commun;

dans le décret du 9 février 1921 (art. 19, alinéa 2, 5<sup>o</sup>), pour les sociétés d'intérêt collectif agricole;

dans la loi du 27 décembre 1923, sur le crédit à l'artisanat (art. 3, renvoyant aux dispositions sus-visées de la loi du 7 mai 1917).

Quant aux sociétés coopératives ouvrières de production, celles d'entre elles qui emploient à titre d'auxiliaires des ouvriers non sociétaires, doivent aux termes de l'art. 31 du livre III du Code du Travail « accorder à

tous les travailleurs associés ou non, au prorata des salaires touchés, ou du temps de travail fourni par chacun d'eux au cours de l'exercice, une participation dont le taux ne doit jamais être inférieur à 25 % du total des bénéfices nets et doit être au moins égal au taux du dividende attribué au capital. »

Si, pour ce qui est des caisses de crédit agricole, la loi du 5 août 1920 et le règlement d'administration publique du 9 février 1921 rendu pour l'application de la loi sont muets en ce qui concerne l'affectation des excédents, le principe coopératif de répartition ci-dessus exposé est toutefois inscrit dans les statuts types de la Caisse nationale de crédit agricole.

La proposition Brunet énonce comme il suit à l'article 5, alinéa 1<sup>er</sup>, le principe de répartition en question. « Les excédents résultant de la gestion de la coopérative et provenant des opérations effectuées avec les sociétaires peuvent être affectés, soit à des répartitions immédiates ou différées faites entre eux, au prorata de ces opérations, soit à des réserves, soit à des fonds de secours mutuels, soit à des coopératives ou à d'autres œuvres, ne poursuivant pas un but lucratif »

De cette conception du rôle en quelque sorte auxiliaire du capital dans les institutions coopératives découle donc la conséquence que ce capital ne peut toucher un dividende proportionné au montant des excédents de gestion. Rien n'empêche, en revanche, de lui allouer un

intérêt à un taux déterminé. Différentes dispositions législatives se rapportant à des formes particulières de coopération, fixent le taux maximum de rémunération du capital social. Le taux maximum d'intérêt des parts des caisses de crédit agricole ne peut dépasser 6 % ni excéder, pour les caisses locales, le taux des prêts consenti à leurs sociétaires. (Art. 16, alinéa 5 de la loi du 5 août 1920.) La limitation du taux de l'intérêt est identique dans les sociétés coopératives agricoles et les sociétés agricoles d'intérêt collectif. (Art. 23, alinéa 2, 2<sup>o</sup> de la loi du 5 août 1920.) L'article 10, 2<sup>o</sup>, de la loi du 13 mars 1917 fixe à 6 % le maximum d'intérêt que peuvent recevoir les capitaux versés en souscription dans les banques populaires. L'article 5, alinéa 2, 2<sup>o</sup>, de la même loi, limite à 4 % ce taux dans les sociétés de caution mutuelle.

Le taux maximum de 6 % est également celui qui a été fixé par la loi du 7 mai 1917, art. 3, pour les coopératives de consommation et par la loi du 27 décembre 1923, pour les coopératives d'artisans, l'article 3 de cette loi renvoyant à l'article 3 de la loi du 7 mai 1917.

La loi du 4 décembre 1913, sur le crédit maritime mutuel, n'a pas fixé un taux maximum d'intérêt pour les parts. Mais l'art. 8 du décret du 12 avril 1914 modifié par le décret du 18 août 1923, pris pour l'application de la loi, a fixé ce taux maximum à 6 % pour les caisses régionales de crédit maritime, et à 5 % pour les caisses locales et pour les sociétés coopératives maritimes.

Pour les sociétés ouvrières de production l'article 30, du livre III, du Code du Travail, se borne à prévoir que : « Les sociétaires non ouvriers ou employés... ne peuvent toucher qu'un intérêt dont le maximum est fixé par les statuts sans autre participation dans les bénéfices. » Mais les statuts-types, adoptés par la Chambre consultative des associations ouvrières de production limitent à 6 % l'intérêt des parts libérées.

La proposition Brunet généralise cette règle dans les termes suivants (art. 5, alinéa 2) : « Toutefois, il peut être prélevé sur ces excédents une somme suffisante pour servir aux capitaux apportés par les sociétaires un intérêt qui ne peut dépasser le taux moyen des avances sur titres de la Banque de France pendant l'exercice. »

Après avoir employé une partie des excédents de gestion à des répartitions immédiates ou différées, conformément au principe indiqué ci-dessus, ou à l'allocation d'un intérêt limité au capital, les coopératives ne peuvent affecter le surplus qu'à des réserves ou à des œuvres ne poursuivant pas un but lucratif. Les sociétaires ne peuvent pas décider à un moment donné de se partager les réserves accumulées. Cette pratique, normale dans une société ordinaire, est tout à fait contraire au caractère de la coopérative, institution qui a besoin de la pérennité pour remplir son rôle social. Il serait injuste qu'une majorité de sociétaires eût le droit de se partager les réserves accumulées par les générations précédentes de coopérateurs.

La proposition Brunet (article 5 alinéa 3) interdit d'une façon absolue, et à toute époque, la répartition de ces réserves. « Les réserves prévues aux alinéas 1 et 2 du présent article ne peuvent en aucun cas, être réparties entre les sociétaires ou les bénéficiaires ». Cette interdiction est confirmée dans le dernier alinéa du même article de la proposition Brunet, relatif à la dévolution de l'actif net en cas de liquidation. Il ressort de ces règles que les sociétaires ne peuvent, en cas de liquidation et si la situation du bilan le permet, recevoir autre chose que le montant de leurs apports et éventuellement leur part dans les répartitions différées, l'actif net devant être dévolu à des œuvres ne poursuivant pas un but lucratif.

Des règles ainsi posées découle cette conséquence qu'un sociétaire qui se retire d'une coopérative et qui ne saurait avoir plus de droits qu'en cas de liquidation de celle-ci, ne peut prétendre, sous réserve de sa participation éventuelle aux pertes, qu'à la restitution de ses apports et le cas échéant, à sa part dans les répartitions différées. Il en est de même des ayants-droit d'un sociétaire décédé.

Ces règles relatives à la limitation des droits des sociétaires sur l'actif social et déterminant la dévolution de l'actif net en cas de liquidation, sont l'expression des principes déjà reconnus explicitement par certaines des dispositions législatives particulières à différentes formes de coopération.

Pour les caisses locales ou régionales de crédit agricole, l'article 16 dernier alinéa de la loi du 5 août 1920, dispose qu'en cas de dissolution le taux de remboursement des parts ne peut excéder la valeur fixée lors de la constitution de la société.

L'article 23, alinéa 2, 1<sup>o</sup>, de la loi du 5 août 1920, prévoit que le taux de remboursement des parts dans les sociétés coopératives agricoles n'excédera pas en aucun cas, leur prix initial.

Une règle identique figure à l'art. 1, 7<sup>o</sup> du décret du 27 juillet 1924, portant règlement d'administration publique pour l'application de la loi du 27 décembre 1923, relative à l'organisation du crédit aux Sociétés coopératives et Unions de sociétés coopératives d'artisans, ainsi qu'aux petits artisans, et à l'article 4, alinéa 2, 1<sup>o</sup> du décret du 12 avril 1914, en ce qui concerne les sociétés coopératives maritimes.

Dans les sociétés de caution mutuelle, le remboursement des parts d'un membre démissionnaire ne peut excéder ni la valeur à la date de la démission, ni la valeur nominale (Art. 2 dernier alinéa de la loi du 13 mars 1917). « La plus-value, s'il y en a, reste acquise au fonds de réserve sur lequel le membre remboursé n'a aucun droit ».

Dans les sociétés coopératives ouvrières de production, les sociétaires non ouvriers de la profession ou employés de l'entreprise (et dont les parts peuvent tou-

jours être remboursées par les sociétaires au fur et à mesure de leurs ressources) n'ont aucun droit aux fonds de réserve autres que la réserve légale. (Art. 30, alinéa 2, Livre III du Code du Travail).

Pour les Sociétés coopératives de consommation, les statuts-types, développant l'idée que le capital ne peut aux termes de l'art. 3 de la loi du 7 mai 1917, recevoir éventuellement qu'un intérêt maximum de 6 % prélevé sur les exédents de gestion, dispose(art.13)qu'en cas de retraite d'un sociétaire pour quelque cause que ce soit, ce sociétaire ou ses représentants, n'ont droit qu'au remboursement en numéraire des sommes versées sur le nombre d'actions qu'il a souscrites, sous réserve de la participation dudit sociétaire dans le montant des pertes, tel qu'il résulte du bilan qui suivra son départ.

La proposition Brunet s'est également inspirée des dispositions déjà contenues dans certaines réglementations particulières en ce qui concerne la dévolution de l'actif net en cas de dissolution. L'art. 5 alinéa 4 de cette proposition décide à ce sujet que « En cas de liquidation de la coopérative, l'actif net qui subsiste après paiement du passif, restitution des apports et distribution des répartitions différées, s'il y a lieu, est dévolu par l'assemblée générale à une ou plusieurs coopératives, à une collectivité administrative, ou à toute autre œuvre ne poursuivant pas un but lucratif. »

L'article 20 de la loi du 5 août 1920, modifié par la loi du 9 août 1926 prévoit qu'« en cas de dissolution de caisses régionales de crédit agricole mutuel ayant reçu des avances de la Caisse nationale de crédit agricole, le reliquat de l'actif est, après paiement des dettes sociales et remboursement du capital effectivement versé, placé en dépôt sans intérêt à la Caisse nationale de crédit agricole, jusqu'à ce que le montant puisse en être remis au fur et à mesure des besoins, à la disposition de toute caisse régionale de crédit agricole mutuel, qui se constituerait pour remplacer la caisse dissoute dans le même département ».

Quant aux caisses locales, ayant participé aux bénéfices des avances de la Caisse nationale, par l'intermédiaire des caisses régionales, le même article prévoit dans son alinéa 2 qu'en cas de dissolution, l'actif sera affectée à une œuvre d'intérêt agricole.

De même, l'art. 7, alinéa 5, de la loi du 4 décembre 1913, modifiée par la loi du 30 décembre 1925 sur le crédit maritime mutuel, dispose qu'en cas de dissolution l'actif net des sociétés de crédit maritime mutuel ayant bénéficié d'avances de l'Etat, doit être affecté à des sociétés similaires de crédit maritime mutuel ou, à leur défaut, à des œuvres d'intérêt ou de bienfaisance maritimes.

Pour les sociétés coopératives artisanales l'art. 1, 8° du décret du 27 juillet 1924, impose l'insertion obligatoire

dans les statuts, d'une clause portant, en cas de dissolution, « affectation de l'actif, y compris les réserves, après paiement des dettes sociales et remboursement du capital effectivement versé, à une autre institution coopérative, désignée dans les statuts ou par l'Assemblée générale, ou à défaut, au fonds de dotation de l'artisanat. »

Les statuts-types de la Fédération nationale des coopératives de consommation à laquelle adhère la grande majorité des sociétés prévoient, en cas de dissolution, la dévolution de l'actif net à d'autres coopératives de consommation, à des œuvres sociales d'intérêt général présentant un caractère désintéressé, ou, à défaut, au fonds de dotation.

Il y a enfin un autre point très important, dans la vie des coopératives, c'est la question des rapports que ces sociétés peuvent avoir avec des tiers non associés. Dans quelle mesure peuvent-elles employer le travail de ces derniers ou les faire bénéficier de leurs services ? On peut formuler en ces termes la règle générale qu'il convient d'adopter pour rester fidèle en cette matière à l'esprit de la coopération. Les coopératives peuvent utiliser le travail de tiers non associés ou les faire bénéficier de leurs services à une double condition :

1° Les personnes ainsi visées doivent avoir la faculté de devenir sociétaires, en s'engageant à exécuter les obligations statutaires;

2° Les excédents de gestion, résultant des opérations

traitées avec ces personnes ou du travail fourni par elles, ne peuvent être répartis entre les sociétaires.

Il faut remarquer qu'une telle extension des opérations des coopératives n'est possible que dans la mesure où elle est compatible avec les buts spéciaux de chaque forme particulière de coopération. Si les coopératives de consommation fonctionnent pour la satisfaction des besoins communs à tous les hommes, il n'en est pas de même pour les autres branches de la coopération, où ce sont surtout des intérêts d'ordre professionnel qui sont en cause.

Quelques dispositions législatives particulières à certaines formes de coopération donnent une solution à la question de l'étendue des opérations de ces institutions. Les caisses de crédit agricole mutuel (Loi du 5 août 1920, art. 2); les caisses locales de crédit maritime mutuel (loi du 4 décembre 1913, art. II alinéa I); les sociétés de caution mutuelle (Loi du 13 mars 1917, art. I, alinéa 2) ne peuvent faire d'opérations qu'avec leurs membres. Cette limitation est exprimée par la qualification de mutuelles donnée à ces caisses.

De même, les opérations des sociétés coopératives agricoles ne peuvent porter que sur les produits agricoles provenant exclusivement des exploitations de leurs associés (loi du 5 août 1920, art. 22, alinéa 1, 1°).

Il y a lieu de décider également que, par application des dispositions des articles 7 et 22 de la loi du

5 août 1920, les sociétés coopératives d'achat en commun et d'approvisionnement ne peuvent faire d'opérations qu'avec leurs sociétaires, ces sociétés devant être administrées gratuitement et ne devant pas réaliser de bénéfices commerciaux.

Les sociétés coopératives d'artisans ne peuvent faire d'autres opérations que celles qui intéressent directement ou indirectement la profession artisanale de leurs membres. (Loi du 27 décembre 1923, art. 3, alinéa I).

Certains textes qui visent des institutions coopératives admises à faire des opérations non seulement avec leurs associés, mais aussi avec des tiers, interdisent la répartition entre les sociétaires des excédents de gestion résultant des opérations faites avec les tiers.

Les banques populaires doivent, après paiement de l'intérêt du capital et attributions aux réserves, répartir le surplus des bénéfices entre tous leurs clients, au prorata des prélèvements de toutes sortes que ceux-ci ont subis (Loi du 13 mars 1917, art. 10, 2<sup>o</sup>, modifiée par la loi du 7 août 1920).

Les sociétés d'intérêt collectif agricole, doivent inscrire dans leurs statuts, qu'en aucun cas, les excédents annuels réalisés sur les opérations faites avec d'autres personnes que les sociétaires, ne peuvent être partagés entre les porteurs de parts. Ces excédents doivent aller à la réserve spéciale constituée en vue de l'amortissement des avances reçues de l'Etat, et lorsque celle-

ci est devenue sans objet, au fonds collectif de développement, qui, en cas de dissolution de l'institution reçoit la même affectation d'intérêt général que l'actif net des caisses de crédit agricole mutuel qui viennent à être dissoutes (décret du 9 février 1921, art. 19, alinéas 4 et 5).

Quant aux coopératives de consommation, la loi du 7 mai 1917 (art. 2) les autorise à vendre à d'autres personnes que leurs membres « mais elles sont tenues alors de recevoir comme associés tous ceux qu'elles ont déjà admis comme clients habituels, pourvu qu'ils s'engagent à remplir les obligations statutaires ». Cette loi ne contient pas de dispositions sur l'affectation à donner aux excédents provenant des opérations avec les tiers. Mais à défaut de prescription légale, les statuts-types adoptés par la Fédération nationale des coopératives de consommation prévoient que la fraction du trop-perçu correspondant à la vente au public, est affectée à la réserve statutaire qui, nous l'avons vu, n'est en aucun cas partageable entre les associés.

Tels sont les principes généraux les plus essentiels qui résultent de cette idée que la coopération sous toutes ses formes ne vise en aucune manière à la création d'entreprises destinées à procurer un bénéfice au capital engagé.

Parmi les nations étrangères, il en est deux : la République Argentine et l'Égypte, la première par la loi

n° 11388 du 20 décembre 1926<sup>1</sup>, la seconde par la loi n° 23 de 1927<sup>2</sup>, qui ont doté leurs sociétés coopératives d'un statut juridique complet et très détaillé. En France ce serait une tâche très ardue que d'édifier une codification parfaite de la coopération. Cette dernière est pratiquée déjà depuis longtemps, dans des milieux économiques très différents, qui opposeront certainement quelque résistance à l'obligation que l'on pourrait songer à leur imposer de se plier à une réglementation uniforme poussée jusque dans les moindres détails.

Dans la présente étude, où le point de vue fiscal est seul envisagé, il nous suffira de considérer les caractères fondamentaux communs à toutes les formes de coopération, pour porter une appréciation sur l'attitude que le législateur français a adoptée dans la question de l'imposition des sociétés coopératives. Il est facile de tracer sommairement la physionomie que devrait avoir le régime fiscal des coopératives, étant donné notre système d'impôts actuellement en vigueur.

Les impôts se divisent en deux grandes catégories. Nous trouvons, d'une part, les taxes de consommation, les impôts sur la dépense, qui frappent les besoins, non les ressources : droits sur les vins, sur l'alcool, sur le sucre, etc... La règle qui est à la base de ce mode de taxation, c'est que l'on ne fait aucune différence entre les

1. *Annuaire de Législation étrangère* 1927, page 355.

2. *Annuaire de Législation étrangère* 1928, page 378.

diverses catégories de consommateurs : les coopérateurs ne peuvent donc y échapper.

A l'opposé se trouvent les impôts frappant les ressources des contribuables : impôts sur les transactions (droits de mutation, timbre, enregistrement, taxe sur le chiffre d'affaires), impôts sur les différentes sources de revenus, taxes sur la propriété foncière, sur les valeurs mobilières, sur la profession (patente) Les sociétés coopératives font-elles des affaires ? Exercent-elles une profession ? Ont-elles des sources de revenus ? Font-elles des bénéfices ? Telles sont les questions auxquelles il faut répondre pour décider si elles doivent être assujetties à tel ou tel de ces impôts qui frappent les ressources des contribuables.

Dans le choix à faire entre les deux solutions possibles, celle de l'imposition et celle de la non-imposition, il y a des intérêts puissamment défendus qui interviennent pour que la coopération n'échappe pas à l'étreinte du fisc, même si, logiquement, elle devrait l'éviter. Ce sont les intérêts du commerce, en particulier du petit commerce, auquel les coopératives de consommation font une concurrence parfois dangereuse, et ceux des intermédiaires de l'agriculture, industriels transformateurs des produits de la terre, lésés par les progrès de la coopération agricole.

De la nature des sociétés coopératives et des principes qui règlent leur fonctionnement, devrait découler leur

non-imposition à la plupart des impôts qui frappent les contribuables à raison des ressources dont ils disposent. En fait, les intérêts économiques qui sont directement atteints par telle ou telle forme de coopération ont lutté victorieusement dans un grand nombre de cas pour obtenir que les sociétés coopératives soient assujetties à l'impôt, comme si elles étaient elles-mêmes des entreprises lucratives.

Quelle est, vis-à-vis des divers impôts, pour lesquels ces sociétés doivent prétendre à un régime distinct de celui des autres contribuables, la situation que leur a faite le législateur et la jurisprudence fiscale, et celle que des projets de réforme envisagent, tel est l'objet du présent travail. Notre exposé sera divisé en autant de chapitres qu'il y a d'impôts à examiner, à ce point de vue. Pour conclure, nous nous efforcerons d'étudier les réactions provoquées chez les adversaires de la coopération par les dispositions de plus en plus favorables du législateur, à l'égard de celle-ci.

---

## CHAPITRE PREMIER

### L'IMPOT FONCIER

---

La contribution foncière sur les propriétés bâties et non-bâties est un impôt qui atteint en principe le revenu que tout propriétaire tire de la location de ses immeubles, sous forme de loyers, ou de fermages.

Il ne rentre généralement pas dans l'objet des coopératives d'être propriétaires de maisons ou de fermes et de tirer des ressources d'une telle situation économique. Mais à supposer que des coopératives soient propriétaires de biens immobiliers, parce que, par exemple, elles ont pu placer leurs réserves de cette manière, il n'y aurait aucune raison de les exempter de l'impôt dans ce domaine.

C'est qu'en effet, parmi les impôts qui frappent les ressources des contribuables, il y en a qui atteignent exclusivement les biens, abstraction faite de la qualité de leurs détenteurs. Il en est ainsi pour la contribution foncière, à ce point que les administrations publiques elles-mêmes, acquittent cet impôt.

Donc, vis-à-vis des impôts directs sur les biens, les coopératives vont se trouver dans la même situation que vis-à-vis des taxes de consommation. Il n'est pas possible de tirer de leur nature juridique et de leur méthode de fonctionnement un principe quelconque d'exemption. C'est par application de cette idée qu'en cette matière les coopératives sont strictement soumises au droit commun, qu'une disposition particulière a dû être introduite pour les sociétés coopératives agricoles, dans la loi du 5 août 1920, en vue d'étendre à ces institutions une règle en vigueur pour les autres contribuables.

Les bâtiments affectés à un usage agricole sont exemptés de la contribution des propriétés bâties par l'article 85 de la loi du 3 frimaire, an VII. L'article 5 de la loi du 4 frimaire, an VII, dispensait aussi de la contribution des portes et fenêtres les bâtiments ruraux non destinés à l'habitation des hommes. Mais cette contribution a été supprimée en premier lieu comme impôt d'Etat, par la loi du 31 juillet 1917, art. 1<sup>er</sup>, puis au titre des finances locales par la loi du 19 juillet 1925, art. 3. Cette exemption concerne les bâtiments ruraux servant habituellement et exclusivement à l'exploitation agricole, par opposition à ceux qui sont consacrés à l'habitation du cultivateur, de sa famille, ou de son personnel. Il faut comprendre par là les granges, écuries, greniers, caves, celliers, pressoirs et autres, destinés à loger les bestiaux des fermes et des métairies, ou à serrer

les récoltes, ainsi que les cours des dites fermes et métairies.

La loi du 8 août 1890 (art. 5, alinéa 2) y a ajouté les bâtiments qui servent à loger, indépendamment des bestiaux des fermes et des métairies, le gardien de ces bestiaux.

Du texte de la loi du 3 frimaire an VII, on pouvait déduire que, seuls les agriculteurs exploitant un domaine étaient exemptés de la contribution sur les propriétés bâties dans les conditions indiquées ci-dessus, puisque l'art. 85 de cette loi s'exprime ainsi: « Les bâtiments servant aux exploitations rurales... » Cette disposition suppose donc que, pour bénéficier de l'exemption, il faut que les bâtiments soient compris dans une exploitation agricole.

Exemptés de l'impôt sur la propriété bâtie, les immeubles étaient d'ailleurs, par la loi de l'an VII soumis à la contribution foncière des propriétés non-bâties, à raison du terrain qu'ils enlèvent à la culture évalué sur le taux des meilleures terres labourables de la commune. C'est seulement la loi du 29 mars 1914, art. 3, qui les a exemptés de la contribution foncière des propriétés non-bâties.

Les coopératives agricoles n'ont pas pour objet de gérer des domaines ruraux. Elles utilisent des granges ou des hangars pour emmagasiner des récoltes ou garer les instruments de transport de ces récoltes. Elles ne

rentraient donc pas strictement dans les termes de la loi. Dans son rapport au Sénat, au nom de la Commission de l'Agriculture, sur le projet de loi qui est devenu plus tard la loi du 5 août 1920, M. Clémentel s'est exprimé en ces termes : « Il est juste que cette exemption (loi de frimaire, an VII) subsiste lorsque ces bâtiments, au lieu d'être exploités par un agriculteur isolé, sont exploités par des agriculteurs réunis en coopérative. Tel est le sens de l'article 32 du projet, lequel répond à des vœux émis à plusieurs reprises par les congrès du Crédit agricole et à des promesses faites à la Chambre par les ministres de l'Agriculture et des Finances. Cet article, par ailleurs, ne saurait créer d'exemption nouvelle; les bâtiments des coopératives ne seront exemptés de ces contributions que dans le cas où, possédés par un agriculteur, ils le seraient, d'après les règles actuellement en vigueur. »

Voici le texte de cet article 32 : « Les bâtiments affectés à un usage agricole, par les sociétés énumérées à l'article 22, jouissent des mêmes exemptions d'impôts que celles dont bénéficient les bâtiments des agriculteurs. »

Puisqu'il a fallu une loi spéciale pour étendre aux coopératives agricoles l'exemption en question, celle-ci continuant à être refusée à tout autre contribuable, particulier ou société, affectant un bâtiment à un usage agricole, mais n'étant pas lui-même exploitant d'un do-

maine rural (meunier, marchand de grains, etc...) il faut reconnaître, qu'en réalité, c'est bien une faveur qui a été accordée à ces institutions. Le droit commun conduisait à leur refuser toute exemption. Cette faveur est d'ailleurs justifiée par l'idée générale dégagée au début de ce travail : le caractère non lucratif des coopératives.

L'exemption édictée par la loi du 5 août 1920 s'applique d'abord aux bâtiments affectés d'une façon permanente et exclusive aux exploitations agricoles annexes que les coopératives pourraient posséder. Ensuite, aux bâtiments où s'opèrent des manipulations de caractère agricole, telles que : beurrerie, vinification (Conseil d'Etat, Laiterie coopérative de Ducey, 22 février 1924). Mais « l'exemption doit être refusée aux bâtiments dans lesquels les récoltes seraient soumises à des manipulations ou à des transformations ne rentrant pas dans les usages habituels de l'agriculture ». (Instruction du directeur général des Contributions directes, en date du 25 août 1924, chapitre 4, paragraphe 1<sup>er</sup>). Rentrent, dans cette catégorie les sucreries, distilleries, féculeries, cabines de transformateurs électriques, etc... (Conseil d'Etat, 27 mai 1927, Distillerie coopérative des vignerons d'Ouveillan, *Semaine juridique* 1927, 969; *Recueil des questions fiscales* 1927, 231. 15 juin 1928, même recueil, p. 296.)

En réponse à une question écrite de M. Poulle le Ministre des Finances a répondu qu'un pont bascule établi aux frais d'un syndicat agricole sur son propre

terrain ne pouvait être considéré comme un bâtiment rural. (*J. O. Débats Sénat 1925, p. 273*).

L'article 22 de la loi du 5 août 1920 énumère de la façon suivante les institutions admises au bénéfice de l'article 85 de la loi du 3 Frimaire an VII. Ce sont :

« 1<sup>o</sup> Les sociétés coopératives agricoles constituées en vue d'effectuer ou de faciliter toutes les opérations concernant la production, la transformation, la conservation ou la vente des produits agricoles provenant exclusivement des exploitations des associés.

« 2<sup>o</sup> Les sociétés coopératives d'achat en commun et d'approvisionnement, visées à l'article 7 de la présente loi (administrées gratuitement et ne réalisant pas de bénéfices commerciaux).

« 3<sup>o</sup> Les associations syndicales ayant un objet exclusivement agricole.

« 4<sup>o</sup> Les sociétés agricoles ayant pour objet, soit de procéder à la fabrication de toutes matières de tous produits ou instruments utiles à l'agriculture, à l'exécution de travaux agricoles d'intérêt collectif, soit de doter une région ou une agglomération rurale d'installations modernes d'intérêt collectif, tels qu'abattoirs industriels, entrepôts frigorifiques, réseaux électriques, réseaux ferrés, etc... d'entreprises d'hygiène sociale en particulier pour la construction de logements hygiéniques destinés à des ouvriers ruraux, ou bien pour l'amélioration de bâtiments agricoles, reconnus insalubres, par le corps du Génie Rural ».

## CHAPITRE II

### LA TAXE DES BIENS DE MAINMORTE

---

La loi du 20 février 1849, complétée par la loi du 31 mars 1903 a créé une taxe annuelle représentative des droits de mutation entre vifs et par décès, qui porte sur les biens immobiliers passibles de la contribution foncière, appartenant aux associations, congrégations et autres établissements qui se perpétuent par une subrogation successive de personnes. Ces institutions forment ainsi des personnes morales dont les propriétés, rarement aliénées d'une part, ne peuvent d'autre part, être transmises par voie de succession. Toutes les collectivités ayant une existence propre et qui subsistent indépendamment des changements qui peuvent se produire dans leur personnel sont atteintes par cette taxe, appelée : taxe des biens de mainmorte.

Les sociétés coopératives y sont donc soumises, en tant qu'elles sont constituées sous une forme qui, juridiquement, leur donne une personnalité distincte de

celle de leurs membres. Aucune raison tirée de leur caractère propre ne peut d'ailleurs conduire à condamner, sur son point, la solution consacrée dans notre droit positif.

Par l'effet de cette législation, échapperont donc seulement à cette taxe :

1° Les coopératives constituées sous la forme de sociétés en nom collectif et en commandite simple, qui n'ont pas la personnalité juridique.

2. Les coopératives agricoles qui peuvent prétendre à l'exemption de l'impôt foncier résultant des lois du 3 Frimaire, an VII, et du 5 août 1920.

Le législateur n'a édicté qu'une seule exemption à la taxe des biens de mainmorte, en dehors de celle dont jouit l'Etat : c'est celle dont bénéficient les sociétés qui ayant reçu l'approbation du ministre du Travail, ont pour objet exclusif la construction et la vente d'habitations à bon marché (Loi du 12 avril 1906, art. 9 et 13).

---

## CHAPITRE III

### LA PATENTE

---

L'article 1<sup>er</sup> de la loi du 15 juillet 1880 dispose que :  
« Tout individu, français ou étranger, qui exerce en France un commerce, une industrie, ou une profession non comprise dans les exceptions déterminées par la présente loi, est assujetti à la contribution des patentes. »  
Il n'est pas douteux que ce texte comprenne aussi bien que les personnes physiques, les personnes morales, sociétés, collectivités de quelque forme juridique qu'elles soient, qui font habituellement des actes de commerce.

Il est incontestable que les coopératives sont des sociétés, des groupements dotés de la personnalité juridique. Il reste à savoir si, étant donné leurs caractères propres, celles qui fonctionnent conformément aux principes essentiels de la coopération, que nous avons examinés dans l'introduction, doivent être considérées comme exerçant une profession.

Comme l'indique l'Administration des Contributions

directes elle-même<sup>1</sup>, « la patente est un impôt général sur les produits du travail, qui ne distingue pas entre les moyens matériels, intellectuels ou autres, mis en œuvre et qui atteint en conséquence les professions libérales, aussi bien que les professions commerciales ». Elle atteint également le contribuable qui tire un revenu de sa profession, et celui qui n'en tire aucun. Une seule condition est nécessaire pour justifier l'imposition; l'exercice habituel, effectif, de la profession. Encore faut-il que l'occupation à laquelle s'adonne le contribuable présente les caractères d'une véritable profession, c'est-à-dire soit une occupation lucrative rentrant dans l'une ou l'autre des professions énumérées par la loi.

Reprenons la description que nous avons faite de la coopérative. Un certain nombre de consommateurs, d'agriculteurs, de travailleurs ou d'artisans se groupent pour éliminer l'intermédiaire du détaillant, du meunier, de l'entrepreneur, du fournisseur, etc... L'entreprise qu'ils constituent ainsi par association diffère profondément d'un commerce ordinaire, d'une industrie normale, en ce que son but n'est pas la recherche d'un bénéfice, mais la réalisation d'une économie par un effort de solidarité et d'entente. Ce n'est donc pas une profession, ou, si c'en est une, elle doit rentrer dans la liste des professions exemptées, telles que les caisses d'épargne administrées

1. *Notions élémentaires sur les impôts directs*, Imp. Nat., 1922, p. 169.

gratuitement, les sociétés de construction de maisons à bon marché, de création d'établissements de bains-douches, de jardins ouvriers, etc...

Dans sa note sous Conseil d'Etat 26 novembre 1909, (Arrêt assujettissant à la patente les Unions de Sociétés de Secours mutuels vendant dans des officines les médicaments à leurs membres, sociétés depuis lors exemptées de la patente par la loi du 8 avril 1910<sup>1)</sup> M. le doyen Hauriou justifie de la manière suivante l'assujettissement à la patente des coopératives en général et des coopératives de consommation en particulier.

« La coopérative ne vit que parce qu'elle présente pour certaines gens, placés dans certaines conditions et consentant à s'imposer certaines sujétions des avantages économiques par rapport au commerce de détail; mais si le commerce de détail disparaissait et cessait de servir de repoussoir, la coopérative se dissoudrait à son tour, parce qu'alors, on n'en sentirait plus les avantages économiques, on n'en sentirait que les inconvénients. Le commerce de détail et les coopératives constituent un couple dont les deux termes sont la contrepartie l'un de l'autre. Le commerce de détail pourrait se passer de la coopérative, mais la coopérative ne pourrait pas se passer du commerce de détail, justement parce qu'elle est une sorte de refuge contre ses excès ».

1. Sirey, 1910, 3, 97.

« Du point de vue élevé qui doit être celui du législateur, les deux formes d'entente ont un égal droit à l'existence et ce qu'il faut chercher, c'est un juste équilibre entre les deux forces. Or, cet équilibre se trouvera dans la liberté, mais à la condition que la lutte soit égale et que des privilèges fiscaux ne viennent point la fausser... »

En somme, ceci revient à dire qu'il faut imposer les coopératives pour les empêcher de nuire au petit commerce. Mais la question est plutôt celle de savoir si toutes les coopératives doivent ou non être imposées et si leur exemption constituerait vraiment un privilège.

Dès 1863, la jurisprudence du Conseil d'Etat a eu à distinguer entre les manifestations de l'activité humaine, celles qui constituent l'exercice d'une profession, d'un travail accompli dans l'espoir d'une rémunération, et celles qui se traduisent seulement par l'exécution d'un travail désintéressé. La Haute Juridiction a décidé que ces dernières se trouvaient en dehors du champ de la patente. Une disposition formelle de la loi de 1844 exemptait de l'impôt les Caisses d'Epargne gérées gratuitement. Le législateur avait voulu marquer par cette disposition formelle le point extrême où l'activité cesse d'être professionnelle pour devenir désintéressée.

Plusieurs décisions avaient déjà affranchi de la patente des institutions religieuses qui étaient des œuvres charitables, lorsque se posa la question des coopératives.

La jurisprudence du Conseil d'Etat en cette matière, est très nettement exposée dans l'arrêt du 6 août 1863 par lequel décharge de la patente fut accordée à la Société alimentaire de Rochefort.

« La Société alimentaire de Rochefort n'a pour but que de faire profiter les sociétaires des avantages que procurent les achats de denrées en gros; les fonctions des membres chargés d'administrer la société sont essentiellement gratuites, les sociétaires seuls ont le droit de s'approvisionner dans le magasin de la société, au moyen de bons dont la vente est formellement interdite; les denrées sont cédées au prix coûtant, augmenté seulement dans la proportion reconnue nécessaire pour couvrir les frais généraux, sans bénéfices pour la société. Dans ces circonstances, la dite société ne saurait être considérée comme exerçant un commerce ou une industrie et c'est à tort que le Conseil de Préfecture l'a maintenue à la contribution des patentes ».

On voit les conditions auxquelles le Conseil d'Etat a subordonné l'exemption. Il faut :

1° Que la coopérative n'accomplisse aucune opération avec les tiers;

2° Que les associés poursuivent exclusivement un but d'entraide, sans rechercher aucun gain.

Le Conseil d'Etat s'est appliqué à maintenir l'exemption dans ces strictes limites. Toute société vendant au public doit payer patente. Dès 1866, un arrêt le confir-

me. Les arrêts postérieurs vont encore plus loin dans cette voie. Différentes sociétés ne vendent pas qu'à leurs membres, mais elles les classent en deux catégories. Certains qui sont dits sociétaires sont tenus de faire à la coopérative un apport en numéraire. D'autres, de situation plus modeste ou de moindre dévouement, bénéficient des avantages, sans être tenus aux mêmes obligations. Ils peuvent acheter à la société, ils perçoivent leur part des bonis ristournés, mais ils ne souscrivent à aucune fraction du capital social. Ce sont les adhérents. Le Conseil d'Etat considère qu'en pareil cas la réciprocité des services n'est pas exactement assurée et refuse l'exemption. Il en est de même dans le cas où l'apport exigé est si faible qu'il ne crée pas entre les associés un lien assez fort. Un arrêt du 14 février 1873, refuse d'accorder décharge de l'impôt à la boucherie coopérative de Cherbourg, qui « offrait ses produits à tous les consommateurs sous la seule condition d'un versement d'un franc, par lequel s'acquerrait la qualité d'actionnaire. »

Ainsi, pour le Conseil d'Etat, à cette époque, la coopérative est une application particulière de la mutualité: elle consiste en services réciproques que les coopérateurs se rendent les uns aux autres et qui, en définitive, se compensent. C'est au fond une conception égoïste de la coopérative. Le coopérateur qui ne travaille que pour un cercle rigoureusement fermé, ne travaille pas pour

s'enrichir, mais il travaille en réalité, pour lui. Les coopératives de consommation, en particulier, visent au contraire à un but plus élevé. Elles tendent à la satisfaction des besoins de tous les consommateurs en général. Mais le Conseil d'Etat n'a vu, au delà des rapports réciproques imposés par un pacte social, que commerce et spéculation, et il a peut-être eu tort.

Dans tous les cas, cette jurisprudence a eu une influence bienfaisante sur d'autres aspects du fonctionnement des coopératives. Elle a puissamment contribué à empêcher l'attribution d'un dividende au capital. Dans les premiers temps de la Coopération en France, on avait pris pour règle de distribuer une certaine fraction des bonis au capital, sous la forme de dividende. Il fallait que le capital reçût une rémunération. Le Conseil d'Etat refusa toujours décharge de la patente aux sociétés dans lesquelles régnait cette pratique. De même, le Conseil d'Etat exigeait que les coopérateurs qui participaient à la gestion, collaborassent gratuitement à l'œuvre commune. Du moins, si leur travail était rémunéré, fallait-il que cette rémunération eût le caractère d'un salaire et non de tantièmes.

Cependant, la Haute Assemblée a admis que la société pouvait majorer les produits vendus d'une quote-part, destinée à couvrir les frais généraux. Elle a autorisé également la constitution de réserves. « La circonstance que le fonds de réserve institué par l'article 2 des statuts,

dit un arrêt du 29 mars 1901 relatif à l'Union de Limoges, est la propriété de la société et doit, en cas de dissolution, être réparti entre les porteurs de parts d'intérêt, à l'exclusion des anciens sociétaires et de leurs héritiers, n'est pas de nature à modifier le but coopératif de la société ».

Nous nous sommes arrêtés quelque peu à l'examen de cette ancienne jurisprudence parce que, dans l'ensemble et sous la réserve formulée ci-dessus, elle constituait au fond la solution logique de la question de la situation qui doit être faite aux coopératives, vis-à-vis de l'impôt des patentes. Cette jurisprudence appartient maintenant au passé, au moins en partie. Le législateur est intervenu, et a posé des règles nouvelles pour certaines catégories de coopératives. Comme on va le constater, l'œuvre du législateur a été dirigée au détriment de la coopération. Tel a été ici le résultat de la lutte entreprise par le petit commerce contre les sociétés coopératives.

Il faut mentionner, en passant, le projet de loi déposé le 16 juillet 1888 sur les indications de la Commission extra-parlementaire que Waldeck Rousseau avait réunie en 1883, et relatif aux sociétés coopératives de production et au contrat de participation aux bénéfices. On y avait ajouté à la demande de l'Union coopérative des Sociétés françaises de consommation un titre sur les sociétés coopératives de consommation. Conformément à la jurispru-

dence du Conseil d'Etat, ce projet n'exemptait de la patente que les sociétés qui ne vendaient pas au public. En revanche, il ne subordonnait plus aussi étroitement l'exemption à l'absence de gain réalisé par les coopérateurs. Les amis de la coopération le soutinrent avec vigueur, mais les défenseurs du commerce de détail s'y opposèrent avec acharnement. « L'examen de ce projet<sup>1</sup>, tant à la Chambre qu'au Sénat, fut des plus longs et des plus laborieux. Ses tribulations sont célèbres dans l'histoire de la législation française. De 1888 à 1894, il fit cinq voyages d'une Assemblée à l'autre. » Ce projet finit par échouer au Sénat en 1896.

Le petit commerce ne se contenta pas de ce succès. Il entreprit de restreindre la portée de la jurisprudence consacrée par le Conseil d'Etat. Au Parlement, il eut un porte-parole averti dans la personne de M. Georges Berry. C'est à ce dernier que nous devons la loi du 19 avril 1905 qui soumet à la patente toutes les sociétés coopératives de consommation qui possèdent des magasins.

La loi de 1905 est toujours en vigueur. C'est le texte fondamental en la matière. Bien que l'impôt des patentes ait disparu comme impôt d'Etat en 1917, et qu'il n'existe plus que des centimes additionnels à cet impôt perçus pour le compte des finances locales, la charge

1. Nast, *Code de la Coopération*, p. 8.

pécuniaire qu'ils représentent est très lourde dans les grandes villes et notamment à Paris, où le nombre des centimes est très élevé.

L'article 9 de la loi du 19 avril 1905 décide que : « Les sociétés coopératives de consommation et les économats lorsqu'ils possèdent des établissements, boutiques ou magasins, pour la vente ou la livraison des denrées, produits ou marchandises, sont passibles des droits de patente au même titre que les sociétés ou particuliers possédant des établissements, boutiques ou magasins similaires.

Toutefois, les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises qui ont fait l'objet de ces commandes ne sont pas soumis à la patente ».

L'article 10 ajoute cette précision : « Les adhérents des syndicats agricoles et des sociétés coopératives de consommation visés au dernier paragraphe de l'article précédent, comprennent, en ce qui concerne les syndicats, tous les membres qui font partie de ces associations, et en ce qui concerne les sociétés coopératives, les seuls membres de ces sociétés qui ont la qualité d'associés ».

Ainsi que nous le verrons plus loin, un certain nombre de lois postérieures ont accordé à plusieurs catégories

de coopératives une véritable exemption à la patente. Mais en raison de son importance et de la portée très générale du principe qu'elle consacre, nous sommes obligés d'étudier d'abord, avec un soin tout particulier, la loi du 19 avril 1905. Cette loi, a annulé presque entièrement les effets de l'ancienne jurisprudence du Conseil d'Etat, et a eu pour résultat d'assujettir, en fait, à la patente, toutes les coopératives de consommation.

Abandonnant les principes sur lesquels s'était appuyée la Haute Juridiction, elle ne s'attache plus qu'à un seul criterium tout extérieur. Elle fait du magasin de vente le signe extérieur de la profession. Qui tient boutique, exerce une profession, donc est patentable. Or, il n'est pas une coopérative un peu importante qui puisse se passer d'un magasin, et se dispenser d'acheter à l'avance ce que les ménagères viendront commander pour leurs besoins journaliers. La coopérative qui se borne à grouper les commandes de ses adhérents et à répartir les marchandises qui font l'objet de ces commandes, est un organisme presque totalement inconnu dans la pratique.

Sans doute la portée de cette loi est limitée en ce sens qu'elle ne s'applique qu'aux syndicats agricoles et aux coopératives de consommation. Les sociétés coopératives de production, les sociétés coopératives d'artisans, les sociétés de crédit mutuel pourront continuer à bénéficier de l'ancienne jurisprudence du Conseil d'Etat.

Mais le principe posé par la loi de 1905 a exercé à l'égard des autres formes de la coopération une fâcheuse influence. La jurisprudence a considéré qu'il fallait, comme le législateur, s'attacher plus à la forme qu'au fond, et, quelle que soit l'affectation donnée aux produits de l'exploitation, assujettir à la patente toute coopérative dont l'activité se manifesterait au dehors par des opérations semblables à celles qui sont effectuées par de simples particuliers appartenant à la même profession que celle dans laquelle les coopérateurs produisent leur effort de solidarité. Ainsi, par un arrêt en date du 26 novembre 1909, le Conseil d'Etat a fait application du principe posé par la loi de 1905 à une Union de sociétés de secours mutuels qui fournit à ses adhérents les produits pharmaceutiques, bien qu'il ne se soit pas agi dans l'espèce d'une société de consommation et parce que l'Union en question avait créé une pharmacie.

Par ailleurs, la jurisprudence exprimée dans l'arrêt du 6 août 1863 se perpétue de nos jours particulièrement en ce qui concerne ce principe que la coopérative ne doit accomplir aucune opération avec des tiers. (Arrêt du 8 août 1923, Société anonyme de la sucrerie coopérative de Maisse; arrêt du 30 juillet 1925, Société coopérative de propriétaires forestiers<sup>1</sup>). — Lorsqu'une coopérative agricole ne fait d'opérations qu'avec

1. *Bulletin des Contributions directes et du Cadastre*, 1924-305.

ses membres, on peut considérer que ces opérations ne sont que l'accessoire ou le prolongement normal des travaux forestiers de ceux-ci. Dès lors, les dites sociétés peuvent se prévaloir de la disposition de l'article 17, paragraphe 3 de la loi du 15 juillet 1880, exemptant de la patente les cultivateurs pour la vente et la manipulation des récoltes provenant des domaines qui leur appartiennent ou par eux exploités.

On voit ainsi que pour les coopératives agricoles la condition de ne faire d'opérations qu'avec leurs membres n'est pas seulement intéressante en ce qu'elle est la preuve du caractère mutualiste de ces institutions, suivant la conception que le Conseil d'Etat se fait de la coopération. Elle joue, en réalité, en vue de faire ressortir que ces coopératives ne peuvent en quelque sorte être distinguées de leurs sociétaires et que leurs opérations ne sont que le prolongement des exploitations individuelles qui leur sont affiliées. Mais aux termes des deux arrêts cités ci-dessus, dès que la coopérative agricole fait des opérations avec d'autres personnes que ses sociétaires « met en œuvre des fourrages qu'elle achète à des tiers et qu'elle revend après les avoir incorporés aux mélasses produites par ses fabrications; que pour ces opérations elle ne s'est pas bornée à traiter les produits provenant des exploitations agricoles des membres qui la composent... Elle n'a pas droit par suite, à

l'exemption prévue par l'article précité. (Article 17, paragraphe 3 de la loi du 15 juillet 1880) ».

Comme nous l'avons indiqué, postérieurement à la loi de 1905 un certain nombre de dispositions législatives ont consacré de véritables exemptions en faveur de plusieurs catégories de coopératives. C'est d'abord la loi du 12 avril 1906, article 12 : « Les sociétés qu'elle qu'en soit la forme qui ont pour objet exclusif la construction et la vente de maisons à bon marché et les sociétés, qui, ne construisant pas elles-mêmes, ont pour objet de faciliter l'achat, la construction ou l'assainissement de ces maisons sont dispensées de toute patente.. »

Puis la loi du 8 avril 1910 article 3 : « Les Unions de Sociétés de secours mutuels ne sont pas passibles des droits de patente pour les pharmacies qu'elles ont établies en conformité des dispositions de l'article 8 de la loi du 1<sup>er</sup> avril 1898 relative aux sociétés de secours mutuel. »

Loi du 4 décembre 1913, article 8 : « Les sociétés de crédit instituées par la présente loi (sociétés de crédit maritime mutuel) sont des sociétés commerciales dont les livres doivent être tenus conformément aux prescriptions du Code de Commerce. Elles ne sont pas soumises à la patente ».

Loi du 13 mars 1917, article 8 : « Les sociétés de caution mutuelle, dont les statuts et le fonctionnement sont reconnus conformes aux dispositions de la présente loi

sont exemptes de l'impôt de la patente ». Cette disposition est appliquée aux Banques populaires par l'article 10 de la même loi.

Il faut mentionner ensuite la loi du 5 août 1920, article 31 : « Les sociétés de crédit agricole sont exemptes des droits de patente. Il en est de même pour les sociétés déterminées à l'article 22 de la présente loi. »

La loi du 5 décembre 1922, article 63 a exempté de la patente les sociétés d'habitations à bon marché et les sociétés de crédit immobilier approuvées par le Ministre de l'Hygiène.

La loi du 27 décembre 1923, article 3, dernier alinéa, a accordé aux sociétés coopératives ou Unions de sociétés coopératives d'artisans les mêmes exemptions fiscales que celles accordées aux banques populaires par la loi du 13 mars 1917 citée ci-dessus. La loi du 3 janvier 1924 dont l'article unique est devenu par la suite, l'article 52 du Code du Travail a pris la même mesure en ce qui concerne les banques coopératives des sociétés ouvrières de production.

Enfin, aux termes de l'article 40 du Code du Travail, (loi du 25 février 1927) les sociétés coopératives ouvrières de production et les sociétés coopératives ouvrières de crédit « bénéficient des avantages réservés par les lois au crédit, au petit et au moyen commerce, à la petite et à la moyenne industrie notamment par l'article 8 de

la loi du 13 mars 1917... » Elles sont par conséquent exemptées de la patente.

Toutes ces dispositions législatives, à l'inverse de la loi de 1905, ne subordonnent l'exemption à aucune condition particulière. Il suffit que la société soit une véritable coopérative et se conforme aux règles édictées pour sa catégorie. Nous avons vu dans l'introduction du présent travail quels étaient les principes généralement adoptés en cette matière.

---

## CHAPITRE IV

### L'IMPOT SUR LES BENEFICES INDUSTRIELS ET COMMERCIAUX

---

Avec l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, nous abordons le système des impôts cédulaires sur les différentes sources de revenus, institué par la loi du 31 juillet 1917 et qui a remplacé les anciennes contributions directes comme taxe d'Etat — ces dernières continuant à être perçues au titre des finances locales.

La cédule sur les bénéfices industriels et commerciaux a été substituée spécialement à la patente. Cette cédule atteint les revenus qui proviennent de l'exercice des professions industrielles et commerciales. D'ailleurs, les indications fournies par le Code de Commerce sur les distinctions entre les professions commerciales et non commerciales, ne peuvent servir de guide absolu. Pour décider du classement d'une profession dans la catégorie des industries et commerces cités par le titre 1<sup>er</sup> de la Loi du 31 juillet 1917, il faut moins s'atta-

cher à la nature juridique des actes accomplis qu'à leur analogie avec les opérations que comporte l'exercice de professions dont la nature industrielle et commerciale est indiscutable.

Nous aurons donc d'abord à déterminer quelles sont parmi les différentes catégories de coopératives, celles qui peuvent être assujetties à cet impôt. Nous signalerons en second lieu les coopératives formellement exemptées par une disposition législative. D'autre part, l'impôt est en principe basé sur le bénéfice net des exploitations industrielles et commerciales. Le bénéfice net d'une exploitation, dans une période déterminée, est l'excédent des recettes réalisées sur les frais et charges ayant grevé l'entreprise pendant la période envisagée. D'après l'Administration<sup>1</sup>, étant donné qu'il s'agit d'atteindre en définitive le revenu professionnel des exploitants, les charges effectivement supportées par ces derniers peuvent seules être régulièrement déduites des recettes obtenues, de même que leurs bénéfices propres sont seuls à retenir au point de vue de l'établissement de l'impôt. Nous aurons donc, en troisième lieu, à répondre à la question de savoir si les coopératives font des bénéfices et présentent par suite une matière imposable, étant donnée l'assiette de cet impôt.

1. *Notions élémentaires sur les impôts directs*, Imp. Nationale, 1922,

\*  
\* \*

**Section I. — Coopératives soustraites du domaine d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.**

Dans l'ensemble des coopératives, seules celles qui ont un caractère agricole sont susceptibles d'échapper à cette cédule, qui n'atteint que les bénéfices commerciaux et industriels, à l'exclusion de ceux provenant de l'exploitation agricole, pour lesquels il a été prévu une cédule spéciale. Il convient, en effet, de remarquer qu'il n'existe pas de coopératives dont l'activité puisse permettre le classement au point de vue fiscal, dans la cédule des professions non commerciales.

Parmi les coopératives agricoles, on distingue trois sortes de sociétés, suivant l'objet de leur activité.

Les unes sont chargées de consentir à leurs sociétaires, individuels ou collectifs, des prêts d'argent à court ou à moyen terme, et à leurs sociétaires individuels des prêts à long terme. (Loi du 5 août 1920). Ce sont les caisses de crédit agricole, régionales ou locales. Elles font des opérations de crédit et exercent par conséquent une profession commerciale.

La réglementation spéciale à la coopération agricole reconnaît, d'autre part, deux autres sortes de coopératives agricoles :

1° Les sociétés d'achat en commun et d'approvisionnement dont l'objet est d'acheter pour revendre, ou de servir d'intermédiaire pour grouper les commandes de leurs adhérents, ce qui, dans l'un et l'autre cas, constitue en théorie, des opérations commerciales. On les appelle syndicats agricoles et les Unions constituées entre les dits syndicats y sont assimilées (loi du 30 juin 1926, art. 21). Ce sont les coopératives de consommation dans le monde de l'agriculture.

2° Les sociétés de production agricole. Ce sont, d'une part, les sociétés constituées en vue d'effectuer ou de faciliter toutes les opérations concernant la production, la transformation, la conservation ou la vente de produits agricoles provenant exclusivement des exploitations des associés. On les appelle sociétés coopératives agricoles ou coopératives de production agricole. D'autre part, il y a les sociétés d'intérêt collectif agricole, qui ne sont pas tenues de réserver à leurs membres les services pour lesquels elles sont constituées, et peuvent également effectuer leurs opérations avec des usagers non sociétaires. Elles y sont même obligées dans certains cas, notamment, quand elles sont créées pour la distribution de l'énergie électrique sous le régime de la concession.

De toutes ces sociétés, seules les coopératives de production paraissent devoir échapper en principe à la cédula des bénéfices industriels et commerciaux et être im-

posables à celle des bénéfices agricoles. On peut, en effet, faire à leur sujet le raisonnement suivant : Les agriculteurs isolés vendant les produits de leurs récoltes échappent à la cédula commerciale. Les revenus provenant non exclusivement de la culture, mais d'opérations accessoires, en tant qu'elles n'affectent pas le caractère d'une industrie distincte, sont exclusivement passibles, eux aussi, de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole. Ce qui est vrai du cultivateur isolé, l'est aussi de cultivateurs groupés. Par conséquent la coopérative de production qui entreprend à la place de ses adhérents les opérations accessoires dont il est question, échappera comme eux à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

On peut toutefois faire une objection à cette manière de raisonner. La coopérative constitue une personne juridique distincte de ses membres. Par suite, les opérations dont il s'agit, faites par elle, ne sont plus l'accessoire d'une exploitation agricole gérée par le contribuable lui-même, et cet argument semblerait ne plus pouvoir être mis en avant. A cette objection, on peut répondre en modifiant légèrement les termes de notre raisonnement. La coopérative de production a bien une personnalité juridique distincte de celle de ses membres. Mais, ne faisant pas elle-même de bénéfices, se bornant à traiter les produits de ses membres et les leur restituant après les avoir manipulés et transformés, l'opé-

ration accessoire sus-visée se termine, en réalité, dans chacune des exploitations agricoles individuelles, par lesquelles le produit est vendu directement. On pourrait d'ailleurs argumenter de la même façon, même si c'est la coopérative qui vend les produits transformés, lorsqu'elle ristourne le profit obtenu à chacun de ses membres au prorata des matières apportées par eux aux établissements de la société pour être transformées.

Dans une première jurisprudence (arrêts des 22 février 1924, 16 janvier et 8 avril 1925) le Conseil d'Etat avait, dans une certaine mesure, adopté le point de vue que nous venons d'exposer. « Ces arrêts<sup>1</sup> font remarquer, d'une part, que les sociétés qu'ils visent, constituées sous la forme de sociétés coopératives de production, se bornent, conformément à leur but statutaire, à fabriquer, à transformer et à vendre, les produits provenant exclusivement des exploitations agricoles de leurs adhérents; d'autre part, que l'intégralité du produit de leurs ventes est répartie entre leurs sociétaires au *prorata* des fournitures effectuées par eux, après prélèvement des sommes nécessaires pour payer les frais généraux, les frais de fabrication, l'usure du matériel, amortir les parts souscrites et les emprunts qui pourraient être contractés. Dès lors, déclare le Conseil, et sans qu'il soit besoin de rechercher si les transformations auxquelles se

1. Bonnefoy, *Le Régime fiscal des sociétés coopératives en France*, p. 43-44.

livrent ces sociétés coopératives dépendent par leur nature des professions visées par l'article 2 de la loi du 31 juillet 1917, elles ne sauraient être regardées comme réalisant personnellement des bénéfices et doivent en conséquence échapper à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

Dans cet état de la jurisprudence, les coopératives de production, traitées en définitive comme l'exploitant isolé, devenaient comme lui imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux lorsqu'elles apportaient à des produits agricoles des transformations telles que la substance même des dits produits s'en trouvait modifiée. L'opération est alors industrielle. L'agriculteur traitant ses propres récoltes est considéré comme un industriel, dès lors que l'outillage employé, que les quantités traitées, excèdent les possibilités actuelles des exploitations rurales. (Conseil d'Etat, 6 novembre 1925, 4 décembre 1925, 25 mars 1927).

Dans les premiers arrêts cités ci-dessus le Conseil d'Etat n'était arrivé qu'indirectement à une solution conforme à celle que nous avons proposée comme découlant de la logique. Aussi, la jurisprudence plus récente s'est-elle facilement orientée dans une direction nettement différente. Dans un arrêt du 14 décembre 1928, la Haute Juridiction, qui n'avait jamais consenti à reconnaître que la coopérative n'entreprenait pas en réalité une exploitation distincte de celle de ses membres, in-

siste sur le fait que la société a une personnalité distincte et qu'il y a donc une exploitation sociale propre. Comme cette exploitation n'est pas elle-même l'accessoire d'une exploitation agricole, du moment qu'elle produit un revenu, quand même il ne consisterait qu'entre la différence entre les sommes versées aux sociétaires en règlement des denrées fournies par eux et la valeur de ces denrées sur les marchés, la société est imposable à la cédule commerciale. Il s'agissait en l'espèce d'une coopérative agricole traitant industriellement les pommes de terre de ses adhérents.

C'est en se basant sur cette jurisprudence qui aboutit à refuser en somme aux coopératives de production le bénéfice de la théorie de l'accessoire, que l'administration a pu répondre le 21 mars 1930<sup>1</sup> à une question écrite de M. Bouhenry, député, qu'une coopérative qui se borne à réparer les outils de ses adhérents, bien qu'elle ne distribue aucun bénéfice, doit être regardée comme se livrant à des opérations industrielles passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Dans ces conditions, il n'y avait plus grand intérêt à se demander, pour ces coopératives, si, pour telle ou telle opération accessoire de l'exploitation agricole, l'importance de la fabrication lui donnait ou non un caractère industriel<sup>2</sup>. Toutes les coopératives agricoles de

1. J. O. Débats Chambre, page 1189.

2. Conseil d'Etat, 5 juillet 1929 (Caséinerie).

production devenaient assujetties à la cédula commerciale. Ces sociétés se trouvaient donc, au point de vue fiscal, dans une situation très différente des exploitants individuels.

La loi du 30 décembre 1928 est alors intervenue en leur faveur et a décidé, par son article 32 : « L'article 18 des lois codifiées relatives aux impôts cédulaires et à l'impôt général sur le revenu (décret du 15 octobre 1926) est complété comme suit : Les sociétés coopératives agricoles et leurs unions, visées au premier alinéa de l'article 22 de la loi du 5 août 1920, qui se bornent à recevoir, à transformer et à vendre les produits des exploitations agricoles de leurs membres sont également exemptées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et de la taxe sur le chiffre d'affaires, pour celles de leurs opérations qui, entrant dans les usages normaux de l'exploitation agricole, ne donneraient pas lieu à l'application de l'impôt si elles étaient effectuées, dans les mêmes conditions, par chacun des adhérents de dites sociétés. »

Cette disposition législative consacre formellement la solution que nous avons présentée comme découlant logiquement du fait que la coopérative de production ne peut qu'intervenir à un stade déterminé de chaque exploitation individuelle, mais ne constitue pas à proprement parler une entreprise distincte de transformation

industrielle<sup>1</sup>. Dans ce système, la coopérative se trouve placée, tout au moins en principe, sur le même pied que l'agriculteur isolé. Elle ne sera imposable à la cédula industrielle et commerciale que dans le cas où l'exploitant individuel le serait lui aussi, parce que les opérations accessoires auxquelles elle se livre ne sont pas dans les habitudes normales d'une exploitation agricole et prennent un caractère nettement industriel.

En fait la loi du 30 décembre 1928 n'a pas résolu le problème. En dehors du cas où l'entrepreneur transforme des produits qu'il achète à d'autres exploitants et dans lequel il est manifestement un industriel, le Conseil d'Etat a fixé sa jurisprudence dans ce sens que la transformation de produits agricoles peut prendre un caractère industriel, simplement du fait de l'importance et du nombre des machines mises en œuvre et des installations; ainsi que du personnel utilisé.

Or, fatalement, parce qu'elles transforment les produits d'un grand nombre de cultivateurs, même si ces récoltes proviennent uniquement des exploitations de leurs membres, les coopératives ont des installations importantes et utilisent un grand nombre de machines et d'employés, ce qui ne se produit que rarement pour l'exploitant isolé. Il en résulte que, malgré la loi du

1. En 1921, le Gouvernement avait déposé un projet de loi qui exonérait purement et simplement les coopératives de production agricole sans aucune distinction. (Chambre des Députés, 12<sup>e</sup> législature, n<sup>o</sup> 3180.

30 décembre 1928, les coopératives de production sont souvent classées dans la cédule commerciale. C'est ce qui s'est produit notamment pour la caséinerie, dont il est question dans l'arrêt du 5 juillet 1929, cité ci-dessus.

« Considérant qu'il résulte de l'instruction qu'à la dite fabrication et notamment à la mouture de ce produit, est affectée une usine centrale comportant entre autres appareils, trois moteurs à gaz ou à essence de 50, 40 et 10 CV, quatre moteurs électriques, deux gazogènes, deux laveurs, six moulins doubles, quatre concasseurs, qu'un personnel spécial est employé sous les ordres d'un ingénieur directeur... »

En présence de la situation ainsi faite aux coopératives agricoles par la jurisprudence du Conseil d'Etat, le Gouvernement a déposé le 26 juin 1930, un premier projet de loi fixant le statut fiscal des coopératives agricoles de production<sup>1</sup>. L'exposé des motifs de ce projet détermine très exactement le domaine dans lequel doit être limitée l'exemption en faveur des sociétés en question, pour que cette exemption ne profite qu'à des entreprises véritablement agricoles.

« Il n'y a pas lieu en effet, lit-on dans l'exposé des motifs, d'encourager les coopératives agricoles, à sortir de leur domaine normal; en vertu de leur principe essentiel, elles ont à agir, pour la communauté de leurs

1. Projet n° 3566.

adhérents, dans des conditions et des limites analogues à celles qui s'imposeraient à chacun de ces adhérents en tant qu'agriculteur. Sans doute, doit-il être bien entendu que ni le perfectionnement de leur outillage, ni l'importance même de leurs établissements ne peuvent s'opposer au caractère agricole des coopératives<sup>1</sup>. Mais il n'en serait plus de même si la série des transformations subie par les produits agricoles s'étendait au-delà de certaines limites ou si l'orientation des ventes s'écarterait des habitudes normales du monde agricole; la compétence propre des agriculteurs, administrateurs de coopératives, pourrait ne plus suffire à ces tâches nouvelles, les risques et aléas pourraient être considérables et il ne serait plus possible d'invoquer le principe d'exonération qui s'attache à la qualité même des producteurs agricoles. »

A la lumière de ces idées générales, le projet suggère un système de discrimination, qui aboutit à ramener à l'échelle de la coopérative, qui est le multiple des exploitations individuelles, les mesures qui servent à déterminer quand un agriculteur ordinaire devient un industriel. A cet effet, le projet prescrit d'établir une comparaison entre la valeur des produits fabriqués et la valeur des récoltes apportées. « Le pourcentage d'écart entre ces deux valeurs sera limité à un certain chiffre

1. Conception nettement opposée à la dernière jurisprudence du Conseil d'Etat.

qui ne sera fixé que par un décret, et par conséquent, sera susceptible de tous les ajustements que l'expérience ferait apparaître comme désirables. »

En second lieu, dans l'œuvre de transformation, la valeur des matières ne provenant pas des récoltes des adhérents et incorporées comme agents de transformation, ne devra pas dépasser une certaine proportion de la valeur des récoltes apportées, cette proportion étant ici encore fixée par décret.

Une autre circonstance entre enfin en jeu. Le fait pour une coopérative « d'exploiter pour la vente au détail des magasins distincts de son établissement principal » empêchera de la considérer comme ayant encore le caractère agricole.

Le projet de loi que nous venons d'examiner n'est pas à l'abri de toute critique. Un député, M. Blanc, l'a formellement condamné dans l'exposé des motifs d'une proposition de loi qu'il a déposée le 18 décembre 1930, sur le même sujet<sup>1</sup>. En ce qui concerne la première règle posée par le projet de loi, n° 3566, M. Blanc fait observer ceci : « Des coopératives bien administrées, qui sont dotées de l'outillage le plus perfectionné, chez lesquelles les frais généraux sont les plus réduits, c'est-à-dire chez lesquelles les bénéfices sont les plus élevés par suite de la compression des frais généraux, seront

1. Chambre 14<sup>e</sup> législature, n° 4217.

passibles de l'impôt en raison de leurs bénéfices réalisés, alors que d'autres coopératives moins bien administrées, y échapperont. N'est-ce pas là une prime donnée au moindre effort, ce qui est contraire à tout progrès ? Une seconde critique peut être adressée aux dispositions ci-dessus : Sur quelles bases s'appuiera-t-on pour fixer la valeur des produits agricoles récoltés ? Les mercuriales, en effet, n'existent pas dans toutes les localités, et elles sont toujours incomplètes en raison des diverses et nombreuses qualités des produits. Que décidera-t-on, d'autre part, à l'égard des produits qui n'ayant en raison de leur abondance presque aucune valeur sur les lieux de production, se vendent dans de bonnes conditions dans les grands centres de consommation ? »

M. Blanc propose, en conséquence, d'exempter les coopératives agricoles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quelle que soit l'importance du personnel employé, du matériel ou des procédés mis en œuvre, à la condition que les denrées d'origine agricole destinées à l'industrie, ne contiennent de produits étrangers, au moment de la vente, qu'en proportion essentiellement accessoire quant à leur valeur et leur quantité.

En outre, les matières d'origine agricole destinées à l'industrie, ne devront pas avoir subi des transformations pouvant leur conférer le caractère d'objets ayant reçu un commencement de fabrication.

Cette proposition écarte évidemment les objections que soulève le projet du Gouvernement. Elle laisse, en revanche, plus de place à l'appréciation discrétionnaire de la juridiction compétente, et maintient sur ce point un des principaux inconvénients du régime actuel. Le 30 janvier 1931, MM. Barthe et de Monicault, avec 351 de leurs collègues appartenant à tous les groupes de la Chambre des députés, ont déposé sous le n° 4420, une proposition de loi concernant le statut fiscal des coopératives agricoles de production, de transformation et de vente. Dans l'exposé des motifs les auteurs de cette proposition s'expriment ainsi :

« L'article 32 de la loi de Finances du 30 décembre 1928, en attendant que soit soumis au Parlement un projet de statut fiscal des coopératives agricoles de production et de transformation, a décidé d'exonérer de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires les coopératives visées par la loi du 5 août 1920, pour « celles de leurs opérations qui, entrant dans les usages normaux de l'exploitation agricole, ne donneraient pas lieu à l'application de ces impôts si elles étaient effectuées dans les mêmes conditions par chacun des membres des dites sociétés.

« Ce texte très clair pour des hommes de bonne foi, prêtait trop à des interprétations tendancieuses et le reproche le plus massif qu'on pouvait lui adresser, était

de créer une équivoque par l'emploi des termes « usages normaux » de l'exploitation agricole...

« Dès cette époque d'ailleurs, les associations intéressées et les grands milieux agricoles protestaient contre l'éventualité de l'application d'un statut fiscal qui ne reposerait que sur la théorie de l'industrialisation et qui, ne tenant pas compte du caractère coopératif des sociétés envisagées, fixerait limitativement les catégories de celles-ci selon la nature des opérations réalisées...

« Entre temps, les groupes parlementaires plus spécialement attachés aux questions agricoles, et notamment les groupes viticole et de défense paysanne de la Chambre des députés, s'étaient concertés et avaient désigné un petit nombre de leurs membres respectifs pour constituer une commission interparlementaire d'étude du statut fiscal des coopératives agricoles. Depuis sa création, cette commission a travaillé en liaison constante avec les associations intéressées. Elle a pris l'initiative de la rédaction de certains textes, qui, successivement se trouvèrent modifiés, après échange de vues avec les associations, sans jamais avoir été discutés devant le Parlement. Cependant, sur ses interventions réitérées, elle obtint du Gouvernement, dans le cours de l'année 1930, le dépôt d'un projet de loi, qui, rédigé en dehors d'elle par les services du ministère des Finances, paraissait pouvoir offrir aux associations in-

téressées une certaine satisfaction, mais permettait encore trop d'arbitraire dans l'interprétation.

« Entre temps, des poursuites avaient été exercées contre les coopératives, au titre du service de recouvrement de différents impôts, notamment de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais elles s'étendaient même à l'impôt foncier.

« A la suite de diverses démarches de la Commission interparlementaire, les poursuites se trouvèrent en principe suspendues : mais intervinrent alors une série de difficultés, résultant de la procédure de sursis de paiement et de l'obligation de dépôts de garantie auxquels les coopératives étaient en général dans l'impossibilité de faire face.

« C'est dans ces conditions, et devant l'émotion suscitée par l'ensemble de ces circonstances, que fut tenue le 17 décembre dernier, à Paris, une réunion générale destinée à examiner la situation actuellement faite aux coopératives agricoles de production, de vente et de transformation, et d'attirer l'attention du Gouvernement et du Parlement sur la nécessité d'une solution immédiate du problème fiscal, dont l'importance prenait chaque jour une gravité plus lourde et constituait, pour les coopératives, une menace constante.

« A la suite de cette assemblée, d'autres réunions ont eu lieu. La dernière en date, intervenue le 23 jan-

vier 1931 a eu pour résultat de permettre aux membres de la Commission interparlementaire de se mettre entièrement d'accord avec les grandes associations sur les termes d'un texte à présenter. Après audition du président et du secrétaire général de l'Union nationale des coopératives agricoles, nous avons préparé et nous soumettons aujourd'hui à l'approbation du Parlement, une proposition de loi destinée à régler, sans équivoque possible, la situation fiscale des coopératives agricoles de production de vente et de transformation.

« Nous tenons à souligner tout d'abord, que ce texte ne vise que les coopératives des formes spécialement dénommées ci-dessus.

« Il s'inspire directement de la loi de base du 5 août 1920, et, par suite, impose aux associations appelées à en bénéficier une suite de prescriptions tellement strictes et tellement exceptionnelles qu'aucune confusion ne peut être possible entre les dites associations et des sociétés commerciales plus ou moins déguisées. »

Le texte proposé subordonne l'exemption :

1° A l'observation des principes de coopération que nous connaissons : administration gratuite, distribution des bonis entre les sociétaires, au *pro rata* des opérations faites par eux avec la coopérative, dévolution des réserves à des œuvres d'intérêt général agricole, etc..

2° A ce que « la proportion des produits étrangers entrant à titre accessoire et dans les conditions nor-

males de la technique dans la composition des produits obtenus et vendus par la coopérative, ne dépasse pas un certain pourcentage qui sera fixé par décret. » On retrouve ici en partie le système préconisé par le projet du Gouvernement, n° 3566.

Mais, d'autre part, plus large que ce projet, la proposition exempte même les sociétés qui ont des magasins de vente au détail.

Enfin, tout récemment, le 28 mai 1931, le Gouvernement tenant compte de toutes les études antérieurement faites et des derniers *desiderata* exprimés a déposé un nouveau projet de loi sur le statut des coopératives agricoles et de leurs Unions (n° 5034).

Tout d'abord, ce projet abandonne la première des conditions exigées par le projet n° 3566 : le pourcentage d'écart entre la valeur des récoltes apportées et celle du produit fabriqué. « Mais il était indispensable, sous peine d'exposer à des exonérations abusives, d'introduire dans la série des transformations possibles, une limite au-delà de laquelle l'opération devait perdre le caractère agricole. L'accord s'est donc fait sur une formule de discrimination qui restreint l'exonération fiscale, pour ce qui est des opérations de transformation, à celles qui concernent les produits destinés à l'alimentation de l'homme ou des animaux et les sous-produits bruts en provenant. »

En second lieu, ce projet contient, par rapport aux

initiatives analysées ci-dessus, une innovation importante. Il étend le bénéfice du nouveau régime à instituer, non plus seulement aux coopératives de production, mais aussi à celles d'achat et d'approvisionnement ainsi qu'à leurs Unions. Ces dernières constituent en réalité, comme nous l'avons fait observer, les coopératives de consommation du monde agricole, et leurs opérations ont un caractère nettement commercial.

Le Gouvernement invoque à l'appui de cette extension un motif d'ordre politique. « Ces organismes, dit l'exposé des motifs, constitués suivant les mêmes principes mutualistes, contribuent grandement, comme les coopératives de production, à l'amélioration de la situation économique et sociale des agriculteurs. »

Enfin, pour éviter que des organisations d'un caractère purement commercial ne viennent usurper la qualification de coopératives agricoles, en vue de se procurer abusivement les avantages réservés à ces groupements, le projet, réalisant partiellement le grand œuvre ébauché dans la proposition de M. Frédéric Brunet du 4 février 1927, définit la coopérative agricole à l'aide des principes coopératifs que nous connaissons.

Le projet signale d'ailleurs qu'un statut général de la coopération a été élaboré sous les auspices du ministère du Travail, et c'est en somme une première édition partielle de ce statut qui est contenue dans l'article premier du texte proposé. Voici comment ce texte

énumère les principes qui doivent être à la base des groupements coopératifs. Ces sociétés, doivent notamment :

1° Etre administrées gratuitement par un Conseil d'administration élu par l'assemblée générale des associés;

2° Répartir entre les sociétaires et proportionnellement aux opérations faites par eux avec la coopérative les excédents annuels, déduction faite des charges, amortissements, intérêts du capital, frais généraux et réserves, le montant maximum de ces dernières ne pouvant dépasser trois fois le capital social.

3° Constituer leur capital, s'il en est créé un, au moyen de parts nominatives, réservées exclusivement à des agriculteurs, transmissibles seulement par voie de cession et dont le taux d'intérêt ne pourra dépasser le taux maximum fixé par la législation sur le crédit agricole;

4° Stipuler dans leurs statuts que le montant des parts sociales ne pourra, en aucun cas, dépasser le taux initial;

5° Stipuler, dans les conditions fixées par le ministre de l'Agriculture, qu'en cas de dissolution l'excédent d'actif sera dévolu à des œuvres d'intérêt général agricole.

Le projet édicte ensuite des sanctions (art. 2 et 3) contre les sociétés qui se qualifieraient de coopératives

sans posséder de statuts conformes aux règles sus-énoncées.

En troisième lieu, abordant la question fiscale, le projet de loi, n° 5034, entreprend la détermination du caractère agricole des groupements considérés, en vue de préciser les conditions de leur exemption à la cédula commerciale et en même temps, par corrélation, à la taxe sur le chiffre d'affaires. Ici, on constate tout d'abord dans le texte proposé une obscurité. Après avoir indiqué dans l'article premier que l'on peut qualifier de coopératives agricoles, d'une part les coopératives d'achat et d'approvisionnement, d'autre part les coopératives de production, le texte dans l'article 6 pose le principe de l'exemption fiscale en l'appliquant aux coopératives agricoles et à leurs Unions, sans préciser (comme il est fait dans l'article 18 des lois codifiées, tel qu'il est actuellement rédigé par l'article 32 de la loi du 30 décembre 1928) qu'il s'agit uniquement de coopératives de production.

L'intention d'englober dans l'exemption les deux sortes de coopératives est donc assez claire. Cependant, la double condition à laquelle cette exemption est subordonnée ne peut s'appliquer évidemment qu'aux coopératives de production : 1° pourcentages fixés par décret pour la proportion des produits ne provenant pas des exploitations des associés; 2° absence de magasins pour la vente au détail.

Est-ce à dire que de cette double condition le deuxième élément seul (absence de magasins de vente au détail) soit requis pour les groupements d'approvisionnement, et que ces derniers, n'ayant à justifier d'aucune autre condition, soient ainsi plus favorisés que les organismes de production ? Pourtant, l'intention des auteurs du projet, quand ils parlent d'une double condition, semble bien avoir été que l'on ne pourrait pas dissocier les deux éléments envisagés. En définitive, il serait peut-être plus logique d'admettre que l'exemption fiscale ne pourrait s'appliquer qu'aux coopératives de production. Par ailleurs, quant à la condition de l'exemption, le projet consacre à peu de chose près le système adopté dans la proposition, n° 4420, du 30 janvier 1931, dont nous avons parlé plus haut. Cette proposition, toutefois, n'exige pas pour l'exemption à la cédule commerciale l'absence de magasins de détail. Le projet, n° 5034, assujettit au contraire à la cédule les coopératives ayant des magasins de vente au détail distincts de leur établissement principal. Mais ces groupements ne paieront la taxe sur le chiffre d'affaires que sur les ventes affectuées dans leurs magasins, à la condition que ces ventes soient retracées dans une comptabilité distincte.

Telles sont les différentes solutions dont le législateur est saisi. On ne peut présumer de celle qu'il préférera. De toutes façons, la situation fiscale des sociétés coopératives agricoles vis-à-vis de l'impôt sur les bénéfices

industriels et commerciaux paraît appelée à être réglée prochainement d'une manière favorable à ces sociétés. Il semble bien que le criterium auquel se rallient les derniers travaux parlementaires — savoir le pourcentage dans la proportion des produits ne provenant pas des exploitations des associés, pourcentage fixé par décret suivant chaque nature d'opérations de transformation — sera suffisamment précis pour mettre fin à tout flottement dans la jurisprudence. Les intéressés connaîtront donc d'une manière très nette quelle est leur position exacte vis-à-vis du fisc.

**Section 2. — Coopératives qui relevant normalement de la cédula commerciale par la nature de leurs opérations en sont exemptées par une disposition législative spéciale.**

En dehors des coopératives de production agricole, toutes les autres sociétés coopératives se livrent à des opérations qui rentrent normalement dans l'exercice des professions atteintes par l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Achat et revente : coopératives de consommation, syndicats agricoles, sociétés coopératives de détaillants groupements d'achat en commun formés par les détaillants, sociétés coopératives d'artisans.

Achat de matières premières, fabrication et revente des objets fabriqués : sociétés coopératives ouvrières de production, sociétés coopératives d'artisans.

Opérations de crédit et de banque : caisses de crédit agricole, sociétés de crédit maritime mutuel, sociétés de caution mutuelle, banques populaires, sociétés coopératives d'artisans, banques coopératives ouvrières.

Industrie de la pêche : associations coopératives de marins, sociétés coopératives de pêcheurs professionnels.

Le législateur a stipulé expressément diverses exemptions à la cédule commerciale. La solution logique était peut-être de s'abstenir. L'application des règles générales aurait en effet amené à conclure à la non-imposition de toutes les coopératives relevant par la nature de leurs occupations de la cédule commerciale, parce qu'en réalité elles ne font pas de bénéfices. Le bénéfice est un enrichissement, « un gain pécuniaire qui ajoute à la fortune des associés » dit la Cour de cassation dans un arrêt du 11 mars 1914. Or, la coopérative ne s'enrichit pas : que la société vende au public ou qu'elle limite ses opérations à ses adhérents, elle ne distribue aucun dividende. Elle leur permet de dépenser un peu moins, soit en leur vendant ou en leur prêtant à meilleur marché, soit en leur distribuant sous forme de ristourne une partie des prix payés par eux. Le boni qui n'est pas ristourné ou celui qui provient des opérations faites avec le public va grossir un fonds inaliénable de réserve.

Les défenseurs attirés du petit commerce se sont très bien rendu compte de cette situation et ils se sont mis à l'œuvre pour empêcher les coopératives de consommation d'en tirer avantage, ceci dès que l'on a commencé à réformer notre système fiscal par l'institution de l'impôt général sur le revenu et des impôts cédulaires. Dès 1909, ils réussirent à faire adopter, lors de la préparation de la réforme fiscale, le principe de l'assimilation de la coopérative aux commerçants et aux industriels. Les amis de la coopération ne purent pas lutter à armes égales et durent se contenter de faire introduire des exceptions au principe de l'assimilation.

Telle est l'origine du texte de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 (article 18 de la codification opérée par le décret du 15 octobre 1926). « Les sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison de denrées, produits ou marchandises, sont passibles de l'impôt sur les bénéfices des professions commerciales et industrielles... »

On trouve ici l'énoncé du principe de l'assimilation. Il y a donc, de prime abord, identité entre le régime adopté en 1905 pour la patente et celui consacré pour le cédule des bénéfices industriels et commerciaux.

« Toutefois, en sont affranchis les syndicats agricoles et les sociétés coopératives de consommation, qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et

à distribuer dans leurs magasins de dépôt les denrées, produits ou marchandises, qui ont fait l'objet de ces commandes ... »

Cette disposition reproduit celle contenue dans la loi de 1905 relative à la patente. Elle prononce l'exonération de ces coopératives qui se bornent à grouper les commandes de leurs adhérents et dont l'espèce est tirée à un si petit nombre d'exemplaires qu'en réalité la portée de l'exemption dont il s'agit est à peu près nulle.

« Ou (continue la loi) lorsque ne vendant qu'à leurs sociétaires, ils distribuent leurs bonis annuels auxdits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général... »

La loi de 1917 se montre ainsi plus généreuse que la loi de 1905. Voici une catégorie de coopératives qui, supportant la patente, ne seront pas imposées à la cédule commerciale. Avant la loi de 1905, elles avaient été affranchies de la patente en vertu de la jurisprudence du Conseil d'Etat dont l'origine remonte à l'arrêt de 1863 cité plus haut. On retrouve dans ce texte la conception mutualiste dont est empreinte la jurisprudence de la Haute Assemblée. Les coopératives qui font un tel usage de leurs bonis ne doivent, pour obtenir le bénéfice de l'exemption, faire d'opérations qu'avec leurs sociétaires.

Bien que la loi ne l'indique pas, la répartition des bonis entre les sociétaires doit se faire, conformément aux principes essentiels de la coopération, au prorata des achats effectués par chacun d'eux. Il en est de même lors-

que les statuts prévoient qu'à la dissolution de la société le fonds de réserve devra être distribué entre les membres de la société. Dès l'instant que la partie du fonds de réserve qui doit être reversée aux sociétaires doit être répartie entre les intéressés au prorata du montant de leurs achats, la société peut être admise au bénéfice de l'exonération prévue par l'article 15 de la loi de 1917<sup>1</sup>.

« ... Ou, dit en terminant le texte précité lorsqu'ils consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions. » Par cette dernière addition le législateur semblait rompre avec la théorie mutualiste qui avait séduit le Conseil d'Etat. On pouvait espérer que les sociétés vendant au public et affectant les bonis provenant de ces ventes à un fonds de réserve inaliénable, bénéficieraient de l'exonération. Le texte pouvait être lu ainsi. « En sont affranchies les coopératives... lorsqu'elles consacrent ces bonis, etc... » Mais la discussion à la Chambre n'avait pas été très nette sur ce point. L'Administration en a profité pour interpréter cette disposition comme une condition liée à celle qui oblige les sociétés à ne vendre qu'à leurs sociétaires. L'Instruction du 30 mars 1918 exige de toutes les sociétés exemptées la limitation de leurs opérations aux seuls associés. C'est en pratique le texte de l'Instruction qui se trouve aujourd'hui substitué à celui

1. Réponse du Ministre des Finances à la question posée par M. Macarez, député. (*J. O.*, Débats parlem. 1923, page 983).

de la loi. Il accorde l'exemption aux sociétés coopératives « lorsqu'elles vendent exclusivement à leurs sociétaires et que leurs bonis sont, à l'exclusion de tout autre emploi, répartis entre les sociétaires ou versés à des œuvres d'intérêt général ou consacrés à des réserves qui ne sont pas destinées à être réparties entre les porteurs d'actions... »

Cette interprétation administrative a vu toutefois sa portée restreinte par la jurisprudence du Conseil d'Etat en ce qui concerne la détermination de la notion de sociétaire d'une coopérative. En matière de patente, l'intention du législateur s'était manifestée très nettement dans le sens de la distinction entre adhérents et associés. Mais postérieurement, dans l'article 2 de la loi du 7 mai 1917<sup>1</sup>, la présence des uns à côté des autres n'est plus considérée comme un obstacle susceptible d'empêcher les sociétés coopératives de bénéficier des différents avantages accordés par cette loi (avances de l'Etat, subventions, etc...). Suivant heureusement cette orientation indiquée par le législateur et abandonnant à cette occasion, dans une certaine mesure, sa théorie mutualiste, le Conseil d'Etat a déclaré, dans un arrêt rendu le 29 février 1924, « que si, en fait, l'adhérent jouissait d'avantages analogues à ceux qui étaient accordés aux sociétai-

1. « Elles peuvent ne pas vendre exclusivement à leurs membres, mais elles sont tenues alors de recevoir comme associés tous ceux qu'elles ont déjà admis comme clients habituels, pourvu qu'ils s'engagent à remplir les obligations statutaires. »

res, la société pouvait être admise au bénéfice de l'exemption. »

L'application des autres conditions a donné lieu à plusieurs difficultés. La question s'est posée, notamment, de savoir si l'exemption peut être refusée aux coopératives qui servent à leur capital un intérêt statutaire. Pour se procurer les fonds de roulement nécessaires à leur fonctionnement, ces sociétés se trouvent amenées à distribuer un intérêt aux parts composant le capital social, tout en s'efforçant d'obtenir de certains sociétaires plus aisés qu'ils souscrivent à un plus grand nombre de parts. N'y-a-t-il pas ainsi une distribution de bonis contraire aux conditions exposées ci-dessus ?

L'Administration s'était d'abord prononcée dans le sens du refus de l'exemption<sup>1</sup>, mais, plus tard, elle a changé d'avis. Dans une notre circulaire du 19 août 1922, la Direction Générale des Contributions directes précise que les bonis qu'il est défendu de distribuer aux sociétaires, eu égard au nombre de parts qu'ils possèdent, sont constitués par « l'excédent des recettes non seulement sur les dépenses et les charges proprement dites, mais aussi sur le prélèvement affecté au paiement de l'intérêt fixe attribué statutairement aux porteurs d'ac-

1. Note circulaire du 10 janvier 1922 n° 624 de la Direction Générale des Contributions Directes. Réponses aux questions posées par MM. Ambroise Rendu (*J. O. Débats parlem. Chambre* 1922, page 1533) et Macarez, députés. (*Recueil des questions fiscales*, 1924, page 3. )

tions, pourvu que le taux d'intérêt servi au capital social ne dépasse pas la limite de 6 % fixé par l'article 3 de la loi du 17 mai 1917 ». C'est bien là l'application d'un des principes essentiels de la coopération, que nous avons rappelés dans l'introduction du présent travail.

Une difficulté pourrait s'élever en second lieu, pour la détermination des œuvres ayant un caractère d'intérêt général, au point de vue de l'affectation donnée aux bonis annuels. L'Administration et la jurisprudence ont, en fait, interprété dans un sens très large cette expression d'œuvres d'intérêt général. « Ces œuvres peuvent être des œuvres de propagande coopérative ou même simplement d'intérêt coopératif et que les sociétés ont déclaré exclusivement réservées à leurs membres, comme la création d'une bibliothèque, d'une caisse de secours ou de retraite, dont bénéficieront leurs seuls membres (Arrêt du Conseil d'Etat du 29 février 1924<sup>1</sup>) ».

En ce qui concerne la condition de l'affectation des bonis « à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions », l'Administration admet que si, en cas de dissolution, les réserves sont réparties entre les sociétaires au prorata du montant de leurs achats, l'exemption demeure acquise<sup>2</sup>. En revanche, si les réserves doivent, après la dissolution, être attribuées à une so-

1. Bonnefoy, *op. cit.*, page 34.

2. Circulaire de la Direction Générale des Contributions directes, du 10 janvier 1922.

ciété qui distribue des fonds disponibles à ses porteurs d'actions, l'exemption doit être refusée (Arrêt du Conseil d'Etat, du 23 mars 1928).

L'exemption stipulée par la loi de 1917 au profit des syndicats agricoles et des coopératives de consommation ne s'étend pas aux Unions de coopératives de consommation<sup>1</sup>, ni aux Unions de syndicats agricoles<sup>2</sup>.

De même, en sont exclues les coopératives de détaillants, groupements d'achat en commun formés entre commerçants. Le petit commerce a, en organisant ces sociétés, imaginé de recourir à la coopérative pour lutter contre les coopératives de consommation.

Dans un arrêt du 14 mars 1920 le Conseil d'Etat a très nettement refusé d'assimiler ces sociétés aux coopératives de consommation, visées par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917.

« Considérant, dit la Haute Juridiction, qu'il résulte de l'examen des statuts de la société, que celle-ci a pour objet l'achat en commun de marchandises destinées non à être consommées par ses membres, mais à être revendues par ces derniers qui sont eux-mêmes des commerçants, qu'ainsi la dite société n'est pas une coopérative de consommation exemptée à ce titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917... »

1. Circulaire du 22 juillet 1926.

2. Sénat Document parlementaire n° 48 de 1924.

Avant d'en terminer avec la question de l'exemption à la cédule commerciale des coopératives de consommation, nous devons signaler la proposition déposée le 29 janvier 1924 par M. Eugène Chanal, sénateur<sup>1</sup>, tendant à faciliter la création d'Unions de coopératives agricoles et de coopératives de consommation, en vue de l'abaissement du coût de la vie. Cette proposition est venue en discussion devant le Sénat le 12 février 1931. On voit l'idée qui est à sa base : développer la coopération entre les consommateurs et les agriculteurs, organiser la vente directe du producteur au consommateur et supprimer l'intervention de tout intermédiaire intéressé en la remplaçant par celle, en principe gratuite, de la coopérative. La réalisation de cette idée suppose le groupement des coopératives agricoles de production, qui, comme nous l'avons vu à la section précédente, seront probablement un jour prochain exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux même lorsqu'elles vendent au détail, et des coopératives de consommation dans des Unions générales. Au point de vue fiscal, le seul qui nous intéresse ici, ces Unions seraient appelées, suivant la proposition Chanal, à bénéficier des mêmes exemptions que les coopératives agricoles de production. Ce seraient pourtant uniquement des organismes d'achat et de vente : achat aux coopératives de

1. Sénat, document parlementaire n° 48, de 1924.

production agricole, vente aux sociétés formées entre les consommateurs. Après avoir été l'objet d'un rapport favorable de M. Chauveau<sup>1</sup>, la proposition de M. Chanal a été vivement attaquée par l'Administration des Finances qui a critiqué notamment les dispositions relatives aux exemptions fiscales, en faisant ressortir que les Unions de coopératives de consommation n'auraient plus désormais qu'à s'adjoindre pour la forme quelques coopératives agricoles pour bénéficier de l'exemption en quelque sorte inconditionnelle à la cédula commerciale qui est stipulée (loi de 1928), ou va l'être, pour les coopératives agricoles. Les coopératives de consommation ne manqueraient pas de demander aussitôt à bénéficier des mêmes faveurs que leurs Unions. La Commission des Finances du Sénat a proposé, en conséquence, d'insérer dans la loi une disposition stipulant que les Conseils d'Administration des Unions projetées devraient être en majorité composés des membres de coopératives de production agricole.

Cette proposition de loi a été transmise à la Chambre des Députés par le Président du Sénat le 18 février 1931 et renvoyée à la Commission de l'Agriculture de cette Assemblée, sous le n° 4586.

1. Sénat, document n° 687 de 1924.

Voir l'avis de M. Blagnan au nom de la Commission des Finances. Sénat n° 108, de 1928.

\*  
\* \*

Parmi les autres sociétés exemptées de la cédula commerciale, nous en trouvons un certain nombre qui sont énumérées dans l'article 7 du décret de codification.

« Les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires, dont les statuts et le fonctionnement sont reconnus conformes aux dispositions de la loi du 13 mars 1917 » (article 4 loi du 7 août 1920).

Les sociétés coopératives et Unions de sociétés coopératives d'artisans remplissant les conditions exigées par la loi du 27 décembre 1923. Ce sont des sociétés qui ont « pour but l'achat, la fabrication, la répartition des marchandises, matières premières ou objets quelconques, ou qui ont tout autre but intéressant directement ou indirectement l'exercice de la profession artisanale de leurs membres ».

Les caisses de crédit agricole mutuel régies par la loi du 5 août 1920 et les sociétés de crédit maritime mutuel régies par la loi du 4 décembre 1913, (loi du 30 mars 1929, article 18).

« Les banques coopératives des sociétés ouvrières de production placées sous le contrôle des ministres du Travail et des Finances, et dont le capital ne peut être souscrit que par les dites sociétés ou par leurs membres, et dont les prêts et ouvertures de crédit ne sont consentis qu'à ces sociétés ».

Restent donc assujetties à la cédula commerciale :

Les coopératives de production agricole, les syndicats agricoles et les coopératives de consommation qui ne remplissent pas les conditions prévues pour l'exonération.

Les Unions de syndicats agricoles et les Unions de coopératives de consommation ;

Les coopératives de détaillants ;

Les associations de coopératives de marins et les sociétés coopératives de pêcheurs professionnels ;

Les sociétés coopératives ouvrières de production.

Pour tous ces organismes se pose la question de la détermination du bénéfice qui doit servir de base au calcul de l'impôt. Tel est le sujet que nous allons nous efforcer de traiter dans la section suivante.

### **Section 3. — La notion de bénéfice dans l'imposition des sociétés coopératives à la cédula commerciale.**

Nous avons observé au début du présent chapitre que la société coopérative ne réalise pas à proprement parler de bénéfices. C'est par là d'ailleurs que les entreprises coopératives se distinguent des sociétés commerciales ordinaires. La codification opérée par le décret de 1926 contient à l'article 4 la définition du bénéfice imposable à la cédula de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, définition que nous avons citée plus haut. Quelle application a été faite de ce texte aux coo-

pératives dans la pratique ? Il faut diviser à cet égard les coopératives en trois catégories.

- 1<sup>o</sup> Coopératives de consommation;
- 2<sup>o</sup> Coopératives de production agricole;
- 3<sup>o</sup> Autres coopératives de production<sup>1</sup>.

### § I. — *Coopératives de consommation.*

Le bénéfice brut de ces sociétés reçoit en général les différentes destinations suivantes :

- a) Couverture des frais généraux;
  - b) Ristournes aux sociétaires au prorata de leurs achats;
  - c) Service d'un intérêt au capital engagé par les associés;
  - d) Affectation à des réserves inaliénables;
  - e) Subvention à des œuvres d'intérêt général.
- a) Evidemment le premier poste sera exclu du bénéfice net imposable comme dans les entreprises ordinaires.

b) En ce qui concerne les ristournes, l'Administration, après avoir admis la doctrine contraire<sup>2</sup>, a reconnu que la ristourne répartie entre les sociétaires au prorata de leurs achats était une restitution aux acheteurs d'une

1. Il s'agit bien entendu uniquement des coopératives qui ne sont pas exemptées personnellement de l'impôt.

2. Instruction du 30 mars 1918 (article 27).

partie du prix payé par eux, et non la rémunération d'un capital ou le bénéfice de celui qui avait couru les risques de l'opération. En conséquence, le montant de ces ristournes est déduit du bénéfice imposable. Telle est la doctrine admise dans une réponse du ministre des Finances à la question écrite posée par M. René Lefebvre, député<sup>1</sup>. Les sommes rsitournées par les sociétés coopératives de consommation à leurs adhérents au prorata de leurs achats correspondent à des trop-perçus et ne présentent pas dès lors le caractère de bénéfices. Il s'ensuit que ces sommes ne doivent pas être retenues pour l'établissement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont ces sociétés doivent être redevables. Même solution dans une réponse à une question de M. Macarez, député<sup>2</sup>. Il est à remarquer que la solution en question est appliquée ici à un groupement d'achat en commun constitué par les négociants d'une même ville ou d'une même région. « Le bénéfice de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 est réservé aux sociétés coopératives de consommation, c'est-à-dire aux sociétés constituées par les consommateurs dans le but de vendre à leurs adhérents les produits destinés à leur usage individuel. Par suite, les sociétés visées dans la question ne peuvent prétendre à l'exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et com-

1. *J. O.*, 4 août 1923, débats Chambre, page 3470.

2. *J. O.*, 9 janvier 1924, débats Chambre, page 11.

merciaux prévue par ledit article et elles sont imposables suivant les règles du droit commun. Toutefois, pour la détermination des bénéfices servant de base à leur taxation, il n'y a pas lieu de faire entrer en ligne de compte les ristournes qu'elles peuvent faire à leurs adhérents et qui constituent le remboursement d'un trop perçu sur le prix des marchandises qui leur ont été livrées. » Même solution pour une société dont l'objet est uniquement de rechercher et d'acheter le beurre nécessaire à ses sociétaires pour leur commerce, dans la réponse à la question écrite posée le 24 mars 1930 par M. André Février, député<sup>1</sup>.

Dans son arrêt du 29 février 1924, le Conseil d'Etat a adopté la même opinion qui est restée depuis à la base de sa jurisprudence en cette matière. Il s'agissait dans l'espèce d'une société coopérative de consommation qui ne vendait pas à d'autres consommateurs que ses sociétaires ou ses adhérents, ces derniers participant à la répartition des bonis au *prorata* de leurs achats au même titre que les autres associés. La Haute Juridiction a d'ailleurs, dans cet arrêt, décidé que la société en question avait droit à l'exemption prévue par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917. Le Conseil s'est prononcé plus nettement dans le sens de la thèse exposée ci-dessus, dans un arrêt du 12 juin 1925, rendu à propos d'une

1. J. O., 23 mai 1930, débats Chambre, page 2346.

société coopérative de consommation qui, à l'inverse de la précédente, ne pouvait réclamer le bénéfice de l'exemption en question, parce que, possédant des magasins de vente, elle vendait non seulement à ses sociétaires mais aussi à ses adhérents, ces derniers ne pouvant pas acquérir la qualité de sociétaires et par conséquent être assimilés à ceux-ci aux termes de la jurisprudence que nous avons indiquée à la section précédente. « Mais, ajoute le Conseil d'Etat, considérant que les profits nets qu'une société coopérative de consommation distribue soit à ses sociétaires, soit à ses adhérents, proportionnellement au montant de leurs achats, représentent nécessairement, dans la mesure où ils ont leur source dans les opérations traitées avec ces sociétaires ou adhérents, la différence entre le prix de vente et le prix de revient des articles fournis, et ne constituent dès lors que le remboursement d'avances ou la restitution d'un trop perçu; que le montant des sommes ainsi réparties ne saurait être ainsi par suite compris dans les bases de l'imposition... »

Le Conseil d'Etat a, comme l'Administration, étendu cette solution aux sociétés de détaillants ou groupements d'achat en commun, notamment dans un arrêt du 14 mars 1930. « Considérant, dit la Haute Assemblée, qu'il résulte de l'examen des statuts de la société que celle-ci a pour objet l'achat en commun de marchandises destinées non à être consommées par ses membres,

mais à être revendues par ces derniers qui sont eux-mêmes des commerçants, qu'ainsi la dite société n'est pas une coopérative de consommation, exemptée à ce titre de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917.

Mais reconnaissant que c'est à tort que le Conseil de Préfecture a compris dans le calcul du bénéfice net une somme de 63.060 francs, montant des ristournes versées aux adhérents; qu'en effet, ces ristournes distribuées proportionnellement au montant des achats représentent dans la mesure où elles interviennent dans les opérations traitées avec les adhérents la différence entre le prix de revient et le prix de vente des articles fournis, et ne constituent dès lors que le remboursement des avances ou la restitution d'un trop perçu... ».

Cette solution est évidemment susceptible d'être étendue aux unions et magasins de gros des sociétés coopératives de consommation qui, comme nous l'avons vu, ne peuvent invoquer le bénéfice de l'exemption stipulée par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917.

Toutefois, une difficulté se présente dans l'application de ce principe, du fait que les coopératives que nous étudions ici vendent non seulement à leurs sociétaires, mais aussi au public, ce qui est d'ailleurs la raison pour laquelle elles ne peuvent bénéficier de l'exemption de l'article 15, § 2, de la loi du 31 juillet 1917 (article 18, des lois codifiées). Dans de telles sociétés, le boni ris-

tourné ne provient pas uniquement des opérations traitées avec les sociétaires. L'augmentation du chiffre d'affaires résultant des opérations faites avec le public, et la diminution relative des frais généraux, profitent aux membres de la société; et une part du boni restitué à ceux-ci correspond en définitive à un profit spécial réalisé sur le public. On ne peut donc pas dire que tout le boni reversé aux sociétaires représente un trop perçu<sup>1</sup>.

Dans un arrêt du 21 juin 1924<sup>2</sup>, s'attachant aux buts recherchés par le législateur plus qu'au texte même de la loi, le Conseil d'Etat a estimé qu'il était nécessaire, pour établir l'imposition, de distinguer entre les bénéfices ristournés aux sociétaires et ceux qui étaient retirés des ventes faites à des personnes étrangères à la société, seuls ces derniers devant entrer en ligne de compte pour le calcul de l'impôt.

c) D'autre part, faut-il comprendre dans les bénéfices imposables l'intérêt versé au capital, ou bien cette charge de la société doit-elle être déduite du montant des bénéfices, comme rentrant dans les frais généraux ?

L'Administration semble vouloir préférer la solution la plus désavantageuse pour les sociétés coopératives. A une question écrite posée par M. Ernest Lafont, député, le ministre des Finances a répondu en effet, le

1. Lecerclé, *L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux*, page 192.

2. Cité par Allix et Lecerclé, *L'impôt sur le revenu*, tome I.

10 mars 1928<sup>1</sup> : « Lorsque les sociétés coopératives de consommation ne remplissent pas les conditions énumérées à l'article 18 des lois codifiées (décret du 15 octobre 1926) pour être affranchies de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'intérêt servi aux porteurs de parts doit être considéré comme un élément du bénéfice imposable. »

Contrairement au point de vue ainsi exprimé par l'Administration, dans le cas où les sociétés ne stipulent un intérêt aux parts que pour se procurer tout ou partie du fonds de roulement qui leur est nécessaire, il faudrait admettre que cet intérêt est une charge de l'entreprise à passer aux frais généraux.

Les sociétaires ne souscrivent pas en effet pour recevoir sur les excédents de gestion de l'exercice une rémunération de leur capital, mais pour bénéficier des avantages de la coopération. Leur situation ne peut donc être assimilée à celle des associés dans les sociétés commerciales ordinaires.

d) e) Les sommes affectées à des réserves inaliénables ou à des œuvres d'intérêt général sont dans la pratique assujetties à l'impôt comme bénéfice imposable dans les sociétés coopératives qui ne peuvent se prévaloir de l'exemption accordée par l'article 18 des lois codifiées. L'Administration considère, en effet, que la destination

1. *J. O.*, 10 mars 1928, Débats Chambre, page 1377.

donnée à ces sommes ne peut motiver leur non-imposition, car il est impossible de les faire entrer dans les charges de l'entreprise susceptibles d'être passées par frais généraux. C'est une manière d'utiliser le revenu imposable, et l'Administration n'a pas à tenir compte de l'usage que le contribuable fait de son revenu.

## § 2. — *Coopératives de production agricole*

Nous n'avons à nous occuper ici que de celles de ces coopératives qui ne peuvent bénéficier de l'exemption stipulée par la loi du 29 décembre 1928. On peut adopter pour elles, *mutatis mutandis*, les solutions que nous avons indiquées ci-dessus à propos des cinq principales destinations que peuvent recevoir les excédents de gestion de l'exercice dans les coopératives de consommation, et qui sont de nature à se retrouver aussi dans les coopératives agricoles.

Ainsi, particulièrement dans ces dernières sociétés, une partie du boni est réparti normalement entre les sociétaires, non plus ici au prorata de leurs achats, mais au contraire au prorata de leurs fournitures. Dans un certain nombre de réponses à des questions écrites, l'Administration a nettement admis cette solution. Ainsi, à propos d'une féculerie coopérative, le ministre a répondu le 2 septembre 1924<sup>1</sup> à une question posée par M. Fer-

1. J. O., Débats Chambre, page 3211.

dinand Morin, député, que « en raison du caractère industriel de leurs opérations, ces féculeries coopératives sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ainsi que de la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutefois, les bonis qu'elles ristournent à leurs adhérents, au prorata des quantités de pommes de terre fournies par chacun d'eux, doivent être exclus des bases de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux dont elles sont redevables. »

Dans une autre réponse, l'Administration a même indiqué implicitement qu'il y avait lieu de faire la discrimination dont nous avons parlé au paragraphe précédent, entre ce qui dans les ristournes provient uniquement des opérations faites avec les sociétaires, et ce qui provient des affaires traitées avec des personnes étrangères à la société. Il s'agissait d'une coopérative agricole de transports, qui fait, pour le compte de ses membres, des transports par mer au moyen d'un navire dont elle s'est rendue propriétaire, et qu'elle est amenée à utiliser pour le compte de tiers afin de ne pas le laisser inemployé à certaines époques de l'année. Le ministre a répondu à une question qui lui avait été posée<sup>1</sup> que, si la société pouvait être exonérée à raison des opérations faites avec ses sociétaires, en revanche elle était redevable de l'impôt dans les conditions du droit commun à raison

1. *J. O.*, 8 novembre 1929, Débats Chambre, page 3030.

des opérations qu'elle effectue accessoirement pour le compte des tiers.

Dans un arrêt du 28 mai 1925, à l'occasion duquel le Conseil d'Etat a eu à se prononcer sur le principe de l'imposition à la cédule commerciale de ces sociétés, on trouve un élément très intéressant, indiqué précédemment, touchant la détermination du bénéfice taxable en cas d'imposition à cette cédule. Le Conseil d'Etat aurait admis, ainsi que nous l'avons vu, que la coopérative de production agricole n'a pas une personnalité distincte de celle de ses membres, lorsqu'elle ne constitue pas de réserves, les excédents de gestion étant répartis entre les sociétaires au prorata de leurs fournitures. Dans la société qui était en cause, les statuts prévoyaient, en cas de liquidation de l'actif, la répartition de celui-ci entre les coopérateurs proportionnellement aux quantités de betteraves par eux livrées. Mais les membres de la société seront alors admis à se partager un actif constitué par des réserves provenant de bénéfices réalisés hors de leur participation personnelle. En effet, d'une part, la durée de la société est de 75 ans, et d'autre part, les statuts prévoient la cessibilité des parts dont le taux de cession fixé par l'Assemblée générale ne pourra jamais dépasser le prix initial, quelle que soit l'importance des réserves acquises<sup>1</sup>.

1. P. Binet, *Les grands problèmes juridiques de l'impôt sur le revenu*. Paris 1926.

On voit la règle qu'il est possible de tirer de cette observation. Il n'y aura pas lieu de déduire du bénéfice servant de base à l'impôt les sommes affectées aux réserves, même lorsque ces réserves sont destinées, comme les ristournes annuelles, à être distribuées aux sociétaires au prorata de leurs fournitures.

Voici maintenant un point sur lequel la détermination du bénéfice imposable dans les coopératives agricoles offre une particularité digne d'être signalée. Il s'agit d'un élément qui figure dans les frais généraux de l'entreprise : le prix payé aux sociétaires pour leurs fournitures. Il arrive que la société paie aux coopérateurs leurs récoltes à un prix supérieur au cours du marché, car l'entreprise n'a pas pour but, en effet, la recherche d'un bénéfice pour elle-même. Le Conseil d'Etat adopte sur ce point une jurisprudence qui consiste à retrancher des frais généraux de l'entreprise la différence entre ce prix majoré payé aux membres et celui auquel elle aurait réellement pu se procurer les denrées sur le marché. On lit, notamment, dans l'arrêt du 14 décembre 1928 : « Considérant enfin que c'est à bon droit que l'Administration des contributions directes a compris dans le montant des bénéfices imposables, la différence existant entre les sommes remises aux adhérents en règlement de leurs apports de pommes de terre, et la valeur de ces apports selon les cours commerciaux ; qu'en effet, la dite différence

a le caractère d'un revenu obtenu par l'exploitation sociale<sup>1</sup>... »

### § 3. — *Autres coopératives de production.*

L'excédent de gestion de l'exercice dans ces sociétés sert, comme dans les groupements précédemment étudiés, à couvrir les frais généraux, à servir, le cas échéant, un intérêt, au capital engagé, à constituer des réserves ou à subventionner des œuvres d'intérêt général. Il comprend, en outre, un élément analogue aux ristournes des coopératives de production agricole. En effet, les sociétaires touchent généralement en sus d'un salaire fixe, dont le montant doit être passé par frais généraux, une part des bénéfices annuels calculés, soit au prorata des salaires totalisés, soit en fonction de la durée du travail fourni. La part des bénéfices ainsi distribuée est comparable aux participations d'employés intéressés que, dans certaines entreprises commerciales ordinaires, on admet, au titre des frais généraux, en déduction du bénéfice soumis à l'impôt. Cette part pourra donc, en principe, pour la même raison, être déduite des bénéfices imposables de la société coopérative, à condition qu'elle revête effectivement le caractère d'un supplément de salaire. Il serait peu équitable de traiter plus rigoureu-

1. Voir aussi l'arrêt du 30 juillet 1925. *Bulletin des Contributions directes et du Cadastre*, 1925, p. 623.

sement les coopératives de production que les exploitations ordinaires, dans lesquelles les salaires fixes et proportionnels versés aux ouvriers, même actionnaires de la société qui les emploie, ont toujours et nécessairement déduits au titre des charges de l'entreprise<sup>1</sup>.

1. Lecercélé, *op. cit.*, page 197.

---

## CHAPITRE V

### L'IMPÔT SUR LES BÉNÉFICES DE L'EXPLOITATION AGRICOLE.

---

L'impôt cédulaire sur les bénéfices de l'exploitation agricole porte sur les revenus afférents tant à la mise en valeur du sol par le travail manuel ou de direction de l'exploitant, qu'à la mise en œuvre du capital représenté par les instruments aratoires, les machines agricoles, le bétail, les semences, les engrais, le fonds de roulement nécessaire à la marche de l'entreprise. Il y a lieu de comprendre à cet égard, dans l'exploitation agricole, non seulement la culture des produits, mais aussi la transformation industrielle de ceux-ci, à condition qu'elle ne soit que l'accessoire et le complément indispensable des travaux de culture.

D'autre part, l'impôt a pour base non le revenu réel, mais la valeur locative des terres exploitées à laquelle on applique un coefficient approprié.

Quelle est la situation des coopératives agricoles de production vis-à-vis de cet impôt ?

Bien entendu, il ne peut être question ici que de celles de ces sociétés qui, suivant les distinctions indiquées au chapitre précédent, échappent à la cédula commerciale. Il semblerait logique que, puisqu'elles ne sont pas taxables à la cédula commerciale, elles dussent être atteintes par la cédula agricole. En effet, l'article 32 de la loi du 30 décembre 1928 se borne à exempter de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux les coopératives agricoles remplissant les conditions exigées. Mais ce texte ne les exempté pas de l'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole.

En réalité, leur imposition à cette dernière cédula se heurte à une impossibilité. Ces sociétés ne mettent généralement en valeur aucune portion de sol cultivable. Elles bornent leur activité à la transformation industrielle des produits récoltés par leurs membres. Il serait donc impossible de déterminer le montant de leurs cotisations, puisque le fisc serait privé, en ce qui les concerne, de la base légale d'après laquelle doit être calculé l'impôt, savoir : la valeur locative du sol. Au surplus, la loi de 1928 stipule une exemption. Cette loi suppose donc, au fond, que les sociétés dont il s'agit relèvent de la cédula commerciale et, par mesure d'autorité, elle les en exclut.

Dans un amendement qu'il a déposé le 20 janvier 1931 au projet de loi portant fixation du statut fiscal des coopératives de production, M. Margaine propose de

n'assujettir ces sociétés qu'aux impôts qui frapperaient individuellement chacun de leurs membres s'ils effectuaient la même opération pour leur propre compte. On voit l'objection que l'on peut faire à cette solution. Il est en effet impossible, comme nous l'avons démontré, d'appliquer aux coopératives le mécanisme particulier à la cédula agricole. Pour parvenir à un système logique d'imposition en cette matière, il faudrait donc prévoir, à titre exceptionnel, pour les coopératives agricoles de production, la substitution au régime actuel d'un système de taxation ayant pour base le bénéfice réel. D'ailleurs, en définitive, ces sociétés ne faisant pas réellement de bénéfices, leur taxation aboutirait, sauf quelques rares exceptions, à un résultat négatif pour le fisc.

Il va de soi que celles qui annexeraient à leurs usines une exploitation agricole, notamment pour utiliser les sous-produits qui autrement seraient perdus, seraient assujetties sans difficulté à l'impôt sur les bénéfices agricoles à raison de cette exploitation. Les sociétés sont en effet taxées à la cédula agricole comme les exploitants isolés. L'article 10 de la loi du 30 décembre 1928 a même complété sur ce point l'article 32 des lois codifiées, pour fixer la manière dont l'impôt est établi dans le cas d'exploitation en association.

---

## CHAPITRE VI

### LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES<sup>1</sup>.

---

A la différence des impôts examinés dans les chapitres précédents, la taxe sur le chiffre d'affaires, instituée par la loi du 25 juin 1920 (art. 59 à 73) est un impôt indirect, perçu sur toutes personnes assujetties ou non

1. Il ne faut pas confondre la taxe sur le chiffre d'affaires instituée par la loi du 25 juin 1920 (articles 59 à 73) avec la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires qui complète la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. (Art. 14 de la loi du 31 juillet 1917). Cette dernière taxe établie dans l'esprit de la loi du 15 juillet 1914 créant l'impôt général sur le revenu, est un impôt de redressement exigé des commerçants ou industriels passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et dont les bénéfices paraissent, eu égard à leur importance considérable, insuffisamment atteints par le seul prélèvement d'un droit proportionnel. Elle est donc progressive. Au surplus, cette taxe a été surtout un instrument de lutte contre la concurrence que les grands magasins font au petit commerce. C'est pourquoi elle n'a frappé d'abord que les entreprises qui ont pour objet principal la vente au détail de denrées ou marchandises, et dont le chiffre d'affaires annuel dépasse un million. C'est seulement depuis la loi du 13 juillet 1925 (art. 83) qu'elle atteint aussi les banques et les compagnies d'assurances. La situation des coopératives est très simple vis-à-vis de cette taxe. Seules les coopératives de consommation et les sociétés coopératives de crédit sont susceptibles d'y être assujetties. Or, d'après l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 (art. 18 des lois codifiées) les coopératives de consommation en sont exemptes sans conditions. Quant aux sociétés coopératives de crédit de toutes catégories, elles sont affranchies de l'impôt cédulaire sans condition, et par conséquent également de la taxe spéciale qui le complète.

à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, frappant les entreprises qui habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre, ou plus généralement accomplissent des actes de commerce, sauf les exceptions prévues par la loi. Ce n'est plus un prélèvement direct sur les bénéfices, qui, dans aucun cas, ne sont à considérer pour l'assiette de cette taxe. C'est un droit indirect sur la circulation de la richesse. Nous nous trouvons en présence d'un impôt qui est perçu à l'occasion d'un déplacement de la richesse, abstraction faite du possesseur. Le tarif est donc impersonnel et ne vise que des faits intermittents et impossibles à connaître d'avance. Cet impôt n'atteint la matière imposable que d'une manière détournée, et la charge en retombe le plus souvent, par voie de translation, non sur celui qui l'a d'abord payé mais sur le consommateur. C'est donc un impôt sur la dépense, sur la consommation et indirectement sur la richesse qui se traduit au dehors par la dépense.

Comme toutes les taxes de consommation, cet impôt exclut en principe la possibilité de tenir compte des situations individuelles<sup>1</sup>. Par conséquent, il semble, à première vue, que son étude ne devrait pas rentrer dans un examen de la situation fiscale des coopératives, puisqu'il ne peut être question de faire pour celles-ci, pas plus

1. Voir Allix et Lecerclé : *La taxe sur le chiffre d'affaires* — Rousseau 1927. — Des mêmes : *Les contributions indirectes*, Rousseau 1930.

que pour tout autre contribuable, la moindre distinction à raison de considérations tirées de leurs caractères propres. En réalité, dans le système fiscal français, les impôts indirects, et la taxe sur le chiffre d'affaires en particulier, comportent des exonérations et des atténuations qui en assouplissent le régime et qui sont inspirées notamment par le désir de favoriser certaines catégories de personnes. Dès lors qu'il existe ainsi certains éléments de personnalité dans l'impôt, la solution applicable aux coopératives n'est plus aussi simple. On se retrouve en partie en présence du même problème qu'en matière d'impôts directs.

Au surplus, lors de l'institution de la taxe sur le chiffre d'affaires, on a hésité sur la conception qu'il convenait de s'en faire. A l'origine, on la considérait comme un impôt direct. Les Chambres de Commerce l'avaient représentée comme destinée à devenir dans le système cédulaire le grand impôt commercial. Une taxation basée uniquement sur le chiffre des ventes aurait supprimé toute inquisition fiscale et facilité considérablement la tâche du fisc et celle des contribuables. C'est pourquoi le Gouvernement, dans son projet de loi du 13 janvier 1920, la définissait comme étant destinée à frapper le chiffre d'affaires des personnes exerçant une profession industrielle ou commerciale, et assujetties à ce titre à l'impôt cédulaire. Avec ce texte la situation des coopératives était facile à déterminer. Les conditions

d'application du nouvel impôt étaient les mêmes que celles de l'impôt cédulaire; le projet renvoyait formellement à la loi de 1917.

A cette notion, M. Bokanowski, rapporteur du projet devant la Chambre des Députés, en opposa une autre, toute différente. « Il n'est pas douteux que cet impôt est particulièrement bien accueilli dans les milieux d'affaires, et la raison en est simple : c'est un impôt essentiellement récupérable. Le marchand qui le paye au Trésor n'en conserve pas définitivement la charge, il la récupère sur le client. Il la comprend dans la facture, de sorte que, pour employer les expressions de la langue fiscale moderne, le payeur d'impôts n'est pas le porteur d'impôt. L'impôt sur le chiffre d'affaires est un impôt à incidence... »

M. Bokanowski montre ensuite que « l'incidence est d'autant plus facile que le payeur de l'impôt essaye de le mettre à la charge d'un tiers plus faible que lui. Normalement, le commerçant fera donc supporter l'impôt par le consommateur, placé par rapport à lui, dans une position inférieure ». Et il conclut ainsi : « L'impôt sur le chiffre d'affaires, par cette répercussion, est donc essentiellement un impôt de consommation. »

En réalité, comme tout impôt indirect d'ailleurs, l'impôt sur le chiffre d'affaires était destiné à avoir cette répercussion uniquement en période de hausse des prix, alors que la demande, c'est-à-dire la consomma-

tion, dépasse l'offre et se trouve ainsi plus faible économiquement. Mais en période de baisse des prix, où l'inverse se produit, et où le commerçant est alors en état d'infériorité, l'impôt était susceptible de rester uniquement à la charge de ce dernier. Cette observation conduisait à cette solution que si l'on voulait réaliser plus d'équité, il fallait frapper toutes les transactions et non pas seulement les transactions ayant un caractère commercial. On était ainsi amené, d'une part, à assujettir à la taxe les personnes s'approvisionnant directement aux producteurs agricoles et d'autre part, à atténuer la taxe, ou même à la supprimer lorsque la marchandise passait par les mains de plusieurs intermédiaires. Comme on ne pouvait entrer dans cette voie sans créer de nombreuses complications, c'est à une conception transactionnelle que l'on s'est arrêté. Celle-ci est exprimée dans le rapport de M. Paul Doumer au Sénat. L'impôt ne serait ni un impôt direct, ni un impôt de consommation, mais un impôt sur certaines transactions, comme les droits de timbre et d'enregistrement, un impôt sur les transactions effectuées par les commerçants et industriels, un impôt sur les affaires, c'est-à-dire les actes de commerce accomplis dans un but spéculatif.

Telle est la position prise par l'Administration dans son Instruction du 29 août 1920. Elle déclare en principe que tous les actes de commerce sont passibles du nouvel impôt et elle en déduit que toutes les sociétés coopéra-

tives qui sont exemptes de l'impôt cédulaire seront également exemptes de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

« La loi du 25 juin 1920, lit-on dans l'Instruction sus-visée, ne contient aucune disposition relative aux coopératives, bien que leur situation au regard de la nouvelle loi ait fait l'objet d'abondantes discussions à la Chambre des députés et au Sénat. (Chambre, 2<sup>e</sup> séance du 23 avril 1920, page 1273 et suivantes. — Sénat, séance du 29 mai 1920, pages 763, 764 et 774. — Chambre 1<sup>re</sup> séance du 16 juin 1920, page 2154.) Un amendement de M. René Lefèbvre, député, qui tendait à exonérer certaines coopératives de consommation, a été rejeté par la Chambre dans sa séance du 23 avril 1920 (*loc. cit.*). Il en résulte que les coopératives tombent sous l'application du droit commun, au point de vue de l'impôt sur le chiffre d'affaires. Elles sont redevables de cet impôt dès lors qu'elles sont soumises à la contribution sur les bénéfices industriels et commerciaux. »

Si cette doctrine était restée en vigueur dans notre pratique fiscale, toutes les coopératives qui sont à l'heure actuelle exemptées de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, ne seraient pas non plus cotisables à l'impôt sur le chiffre d'affaires, savoir : —

1<sup>o</sup> Les coopératives de consommation, très rares il est vrai, remplissant les conditions prévues à l'article 18 des lois codifiées;

2° Les syndicats agricoles se trouvant dans le même cas;

3° Les coopératives de production agricole, remplissant les conditions de l'article 32 de la loi du 30 décembre 1928;

4° Les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires (loi du 7 août 1920);

5° Les caisses de crédit agricole mutuel et les sociétés de crédit maritime mutuel (loi du 30 mars 1929).

6° Les sociétés coopératives et Unions de sociétés coopératives d'artisans (loi du 27 décembre 1923);

7° Les banques coopératives des sociétés ouvrières de production (loi du 3 janvier 1924) et les sociétés coopératives ouvrières de production (loi du 25 février 1927).

Mais, dès 1922, certains Conseils de Préfecture ont commencé à s'écarter de la direction marquée par l'Instruction. Ils ont observé que la loi de 1920 frappait non seulement les affaires traitées par les contribuables assujettis à l'impôt cédulaire, mais aussi toutes celles effectuées par ceux qui achètent pour revendre. Le Conseil d'Etat a tranché cette controverse par son arrêt en date du 18 janvier 1924 (Société la Reveloise). En termes formels cet arrêt décide que toute vente d'objets achetés pour être revendus donne lieu à l'application de l'impôt, que cette vente soit civile ou commerciale.

Dès lors, se sont trouvées assujetties à la taxe :

1° Toutes les coopératives de consommation sans

exception, même celles assez rares qui pouvaient invoquer le bénéfice de l'article 18 des lois codifiées. Toutefois, parmi ces dernières, « celles qui n'achètent pas pour revendre, dit la Circulaire du Directeur général des Contributions indirectes du 22 juillet 1926, c'est-à-dire celles qui achetant sur commandes préalables, font acte de simples mandataires, sont ou non passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, suivant qu'elles sont ou non cotisables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux... Quand elles sont soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires, ces coopératives ne sont imposables que sur le montant brut de leurs rémunérations. »

2° Les syndicats agricoles, comme les coopératives de consommation et dans les mêmes conditions.

3° Les coopératives d'artisans, car ces coopératives achètent pour revendre. Elles ont, en effet, pour but (art. 3, loi du 27 décembre 1923) « l'achat, la fabrication, la répartition des marchandises, matières premières, machines ou objets quelconques intéressant, directement ou indirectement, l'exercice de la profession artisanale de leurs membres. »

Au contraire, toutes les autres sociétés exemptes de l'impôt cédulaire restent, dans cette nouvelle doctrine, exclues du champ d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'elles n'achètent pas pour revendre. Tel est le cas des coopératives de production agricole, des sociétés de caution mutuelle et des banques po-

pulaires, des caisses de crédit agricole mutuel et des caisses de crédit maritime mutuel, des banques coopératives des sociétés ouvrières de production et des sociétés coopératives ouvrières de production qui en fait, à l'heure actuelle, ne sont pas assujetties à cet impôt.

L'arrêt du Conseil d'Etat, cité plus haut, a eu naturellement une portée désastreuse. L'Administration se trouvait en 1924 en droit de réclamer tous les impôts qui n'étaient pas prescrits, c'est-à-dire tous ceux relatifs aux affaires traitées depuis trois ans. Le législateur est intervenu en premier lieu par l'art. 85 de la loi de Finances du 13 juillet 1925, qui a enlevé tout effet rétroactif à la jurisprudence du Conseil d'Etat.

« L'impôt institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ne sera exigé qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1926 en ce qui concerne les sociétés coopératives de consommation qui étaient susceptibles de bénéficier des exonérations prévues par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 et n'ont pas en fait acquitté cet impôt.

« L'impôt ne sera exigé qu'à compter de la même date en ce qui concerne :

« 1<sup>o</sup> les syndicats agricoles qui sont passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans les mêmes conditions que les sociétés coopératives de consommation;

« 2<sup>o</sup> les groupements d'achat en commun constitués entre professionnels (personnes ou sociétés). »

Cette dernière disposition est à signaler. On peut se demander pourquoi ces groupements se trouvent placés sur le même pied que les coopératives de consommation et les syndicats agricoles admis au bénéfice de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 (article 18 des lois codifiées). Il faut savoir que le 7 décembre 1920 le Gouvernement avait déposé, à la requête des représentants du petit commerce, un projet soumettant à l'impôt sur le chiffre d'affaires les coopératives de consommation. On retrouve ici une manifestation du même esprit qui avait abouti à la loi de 1905 sur la patente. Or, au cours de la discussion de ce projet, M. René Lefèbvre, député du Nord, avait déposé un amendement tendant à exonérer de l'impôt les groupements d'achat en commun constitués entre commerçants. Plus exactement, il demandait que l'on assimilât les Unions de commerçants aux intermédiaires, qui ne payent l'impôt que sur la commission qu'ils perçoivent et non sur le montant total des denrées qu'ils fournissent à leurs clients. Cet amendement avait été voté par la Chambre, le 23 juin 1921, puis par le Sénat le 31 janvier 1923. Il était en discussion à la Chambre lorsque le Conseil d'Etat rendit son arrêt du 18 janvier 1924. Les groupements d'achat en commun avaient eu jusqu'alors la perspective d'obtenir une situation propre identique à celle des coopératives de consommation. Voilà la raison de leur assimilation à ces sociétés par la loi de 1925.

L'application de l'article 85 de la loi du 13 juillet 1925 a été finalement reportée au 1<sup>er</sup> juillet 1926 par l'article 9 de la loi de Finances du 31 mars 1926.

En second lieu, le législateur a pris quelques mesures marquées d'une plus grande bienveillance pour deux catégories de coopératives, qui, achetant pour revendre, ne se trouvent plus désormais cotisables à l'impôt sur le chiffre d'affaires.

C'est d'abord la loi du 30 juin 1926 qui décide à l'article 21 que « sont exemptées de l'impôt sur le chiffre d'affaires, les affaires effectuées par les syndicats agricoles réunissant les conditions requises pour bénéficier de l'exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux par application des dispositions de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, ainsi que celles effectuées par les Unions constituées entre les dits syndicats à condition que les dites affaires ne portent que sur les produits ou objets nécessaires à l'exercice de la profession d'agriculteur ».

C'est ensuite l'article 49 de la loi du 17 avril 1930 qui exonère de l'impôt sur le chiffre d'affaires les sociétés coopératives d'artisans groupant moins de dix petits artisans, et les Unions constituées entre les coopératives ainsi composées. A la séance du 30 janvier 1931, M. Robert Thoumyre et plusieurs de ses collègues ont déposé sur le bureau de la Chambre des députés une proposition de loi tendant à étendre cette exonération à

toutes les coopératives artisanales sans distinction. Après avoir rappelé dans l'exposé des motifs de cette proposition que les coopératives artisanales n'ont, à la différence des coopératives de consommation, qu'un rôle limité en matière d'achat et de revente aux objets nécessaires à l'exercice de la profession artisanale, et, qu'en outre, elles font le plus souvent subir une transformation aux produits qu'elles revendent, ces parlementaires démontrent que la restriction contenue dans l'article 49 de la loi du 17 avril 1930 est contraire, non seulement aux intérêts bien entendus des artisans, mais aussi au principe même de la coopération et au développement des syndicats professionnels. Les conditions d'achat de tels organismes sont en effet fonction de l'importance de ceux-ci, au point de vue du nombre de leurs adhérents, et il paraît presque impossible à une société coopérative groupant moins de dix petits artisans d'effectuer, pour ses membres, des opérations vraiment intéressantes.

Il faut noter enfin, que c'est seulement par des lois postérieures à la loi du 25 juin 1920 instituant la taxe sur le chiffre d'affaires, que les coopératives appartenant aux catégories suivantes, et n'achetant pas pour revendre, ont été exemptées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Ce sont : les coopératives ouvrières de production (loi du 25 février 1927), les banques coopératives des sociétés ouvrières de production (loi du 3 jan-

vier 1924), les caisses de crédit agricole mutuel, les caisses de crédit maritime mutuel (loi du 30 mars 1929).

Ces groupements ont donc été assujettis à l'impôt sur le chiffre d'affaires pendant toute la durée comprise entre la loi de 1920 et celle les exonérant de la cédule commerciale. Dans le cas où aucune disposition n'a fixé la date de l'entrée en vigueur de l'exonération, c'est à partir de l'année fiscale postérieure à la promulgation de la loi d'exonération que ces groupements ont pu commencer à bénéficier de l'exemption et ont cessé d'être en même temps cotisables sur leur chiffre d'affaires. Telle est, en effet, la solution exposée dans la Note Circulaire du Directeur général des Contributions directes en date du 4 mai 1927<sup>1</sup>.

---

1. Publiée dans le *Bulletin des Contributions directes et du Cadastre*, juin 1927.

## CHAPITRE VII

### TIMBRE ET ENREGISTREMENT

---

Les impôts perçus par l'administration de l'Enregistrement, à l'exception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, créé en 1872, dont nous parlerons au chapitre suivant, sont des impôts sur les affaires, qui, de même que les taxes de consommation, frappent la richesse indirectement à l'occasion d'actes ou de mutations, abstraction faite de la personne du contribuable. Logiquement, les sociétés coopératives devraient donc en cette matière être soumises au droit commun. Cependant le législateur a introduit dans ces impôts, depuis trente ou quarante ans, des éléments de plus en plus nombreux de personnalité. Ainsi, en matière de successions, c'est le principe de la déduction des dettes du défunt adopté en 1902. C'est de même la multiplicité des exemptions du droit de timbre pour des actes accomplis par telle ou telle catégorie de personnes dont le législateur a estimé la situation particulièrement intéressante.

Il est juste, dès lors, que les coopératives bénéficient

de cette évolution et de cette tendance. Du moment que la loi fiscale a commencé à se placer sur ce terrain, elle doit étendre les dispositions bienveillantes accordées à certains, à tous ceux qui peuvent invoquer des titres équivalents à l'exonération.

Il y a en cette matière un texte qui remonte à 1848; c'est la loi du 15 novembre 1848 dispensant du droit d'enregistrement « les actes à passer pour la constitution des associations ouvrières encouragées en exécution du décret du 5 juillet 1848, ainsi que ceux constatant les prêts faits par l'Etat à ces associations. » Il ne s'agit pas encore, à proprement parler, de la coopération. C'est en 1894 que l'on rencontre une première exemption intéressant les sociétés coopératives. L'article 5 de la loi du 5 novembre 1894, relative aux caisses régionales et locales de crédit agricole, prévoit pour la publicité de la constitution des sociétés dont il s'agit, le dépôt de divers documents au greffe de la Justice de paix et à celui du Tribunal de commerce. Par exception au droit commun en la matière (conditions de publicité prescrites pour les sociétés commerciales ordinaires), les greffes sont dispensés de dresser acte de ces dépôts. Les récépissés qu'ils délivrent ne sont pas sujets à enregistrement, dans un délai déterminé, mais doivent être rédigés sur papier frappé d'un timbre de dimension. Les greffiers ne doivent exiger à l'occasion de ces dépôts aucun autre droit que celui afférent au timbre des

récépissés. (Circulaire du ministre de la Justice du 14 mai 1908.)

La loi du 26 avril 1917, sur les sociétés anonymes à participation ouvrière (c'est la coopérative de main-d'œuvre<sup>1</sup>), dispose que les sociétés anonymes peuvent se transformer en sociétés à participation ouvrière. Les sociétés qui se modifient ainsi comportent dès lors deux sortes d'actions : les actions de capital et les actions de travail. Ces dernières sont la propriété collective du personnel salarié de l'entreprise, constitué, à cet effet, en société coopérative de main-d'œuvre. Aucune exonération n'est accordée aux actions de capital. Par contre, en vertu de l'article 80 de la loi du 26 avril 1917, ces sociétés « seront affranchies en ce qui concerne leurs statuts ou actes d'augmentation de capital, des droits de timbre et d'enregistrement exclusivement applicables au montant des actions de travail. »

Enfin, la loi du 15 août 1920 sur les sociétés coopératives de reconstruction, formées par les sinistrés, en vue de la reconstitution des immeubles atteints par les événements de la guerre, dispense et exempte ces sociétés, par son article 10, des formalités et des droits de timbre et d'enregistrement relatifs aux actes nécessaires à leur constitution, à leur modification et à leur dissolution, à condition que ces actes ne portent ni obli-

1. Nast, *Code de la coopération*, page 473.

gation, ni libération, ni transmission de biens. Elle leur accorde la même faveur pour tous les actes quelconques passés par elles-mêmes, ou par leurs adhérents, pour leur fonctionnement et la réalisation de leur objet.

Telles sont les seules exemptions que l'on puisse citer à l'actif de la coopération.

Par ailleurs, dans l'application aux sociétés coopératives du droit commun en matière d'enregistrement, les caractères juridiques propres à ces groupements sont de nature, dans ce domaine où les droits civil et commercial jouent un si grand rôle, à commander des solutions particulières. Ainsi, en ce qui concerne d'abord le droit proportionnel de 3 % perçu sur le montant du capital social au moment de la constitution de la société, on peut se poser la question de savoir si les coopératives peuvent à cet égard être considérées comme des sociétés à but lucratif, condition nécessaire pour être assujetties. Ainsi, les associations de la loi de 1901 et les syndicats professionnels ne sont soumis qu'au droit fixe pour l'enregistrement de l'acte constitutif, parce que ce sont des sociétés sans but lucratif.

Dans l'Instruction du 21 février 1931, la Direction générale de l'Enregistrement a estimé notamment que les caisses régionales et locales de crédit agricole sont des sociétés ayant un but lucratif, donc assujetties au droit proportionnel sur le capital souscrit. Pourtant, ce capital peut-il être considéré comme un apport, alors

que la société ne se propose nullement de distribuer des bénéfices, au prorata du capital souscrit par ses membres ? Par un arrêt, Chambres réunies du 11 mars 1914<sup>1</sup>, la Cour de cassation a estimé que le droit fixe était seul exigible dans une hypothèse où des apports en crédit avaient été faits à une société à capital variable ou caisse coopérative de crédit.

D'autre part, le capital des sociétés coopératives n'est pas le plus souvent divisé en actions, mais en parts. En outre, les lois réglant les conditions des avances qui leur sont accordées, disposent généralement que leurs membres sont responsables personnellement *ad infinitum* du montant de ces avances. Il semble dès lors qu'on doive les assimiler aux sociétés de personnes et que par conséquent, leur capital ne doive pas être assujetti au droit proportionnel.

Enfin, étant donné que le boni de liquidation ne peut être réparti entre les sociétaires, et que chacun de ceux-ci reprend simplement le montant de sa souscription, les taxes dues à la dissolution de la société sont des plus réduites.

Comme le fait remarquer M. Auger<sup>2</sup>, il y a lieu seulement d'appliquer le droit fixe de dissolution, et le droit de mutation pour les biens à transférer à une œuvre

1. *Journal des Sociétés*, 1915, 97.

2. *Op. cit.*, page 22.

d'intérêt général ou à une autre société ayant un but identique. « Il semble que ce doive être le droit de mutation à titre gratuit; en effet, il n'existe pas de contre partie. Mais la question ne paraît pas encore avoir été tranchée. »

---

## CHAPITRE VIII

### IMPOTS SUR LES VALEURS MOBILIERES.

---

Avec les impôts sur les valeurs mobilières, nous abordons un mode de taxation qui porte en réalité sur les associés, la société coopérative n'étant légalement que le payeur de l'impôt qui doit être supporté par les titulaires des parts sociales ou les prêteurs de deniers.

Ces impôts sont au nombre de trois.

1° Le droit de timbre établi par la loi du 5 juin 1850 égal à 0,50 % si la durée de la société n'excède pas 10 ans et à 1 %, dans le cas contraire, de la valeur nominale de chaque titre ou certificat d'action dans toute société. Ce droit est exigible du moment que le titre a le caractère d'action négociable, et peut être transmis sans qu'il y ait lieu d'observer les formalités de l'article 1690 du Code Civil. Ce droit de timbre est également perçu à raison de 1 % sur tous les titres d'obligations souscrits par les collectivités de toutes sortes (loi du 26 avril 1930).

Les parts d'intérêt qui ne peuvent être transmises qu'en suivant les formalités prescrites par le Code civil, sont soumises seulement au droit de timbre de dimension, dès qu'elles sont créées matériellement.

2° Le droit de transmission créé par la loi du 23 juin 1857, qui frappe toute cession de titre négociable selon les voies commerciales.

3° L'impôt sur le revenu des valeurs mobilières qui aboutit en dernière analyse à un prélèvement de 16 % sur toute somme distribuée à l'actionnaire titulaire d'une part sociale ou d'une obligation d'une société, à la condition que cette somme ne vienne pas en déduction du capital de l'action, de la part d'intérêt ou de l'obligation grevant le passif de la société. (Loi du 26 avril 1930). Ce qui est taxé, c'est donc, d'une manière très générale, toute distribution de dividende, intérêt, prime, etc... à l'exclusion du remboursement ou de l'amortissement du capital souscrit.

De ces trois impôts, il y a lieu de rapprocher l'impôt cédulaire sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements qui a été institué par la loi du 31 juillet 1917, en vue de compléter l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, créé en 1872, qui n'atteignait pas tous les revenus non gagnés, c'est-à-dire tous les revenus provenant du capital.

Etant donné le caractère essentiellement réel de ces impôts, il semble que les coopératives ne peuvent invo-

quer aucun argument, tiré de leurs caractères juridiques propres, pour que leurs membres en soient exonérés. D'ailleurs, ces derniers ne sont susceptibles d'être atteints que dans une très faible mesure, puisque ce qu'ils recherchent dans la coopération, ce n'est pas un placement rémunérateur de leurs capitaux, mais des avantages différents, indépendants en principe de leurs apports en numéraire. Par l'application même du droit commun, ils échappent le plus souvent au droit de timbre, puisque les parts sociales dans les coopératives ne sont généralement pas négociables.

Cependant, le législateur s'est montré en cette matière d'autant plus généreux, que, tout en faisant subir au Trésor une perte relativement minime, il dispensait l'Administration et le contribuable de formalités nombreuses et gênantes qui n'étaient destinées à aboutir, dans la plupart des cas, qu'à un très faible résultat.

Voici, pour chacun des impôts que nous avons mentionnés ci-dessus, l'énumération des exemptions qui existent actuellement en faveur des différentes formes de la coopération.

#### § 1. — *Timbre proportionnel.*

a) Sociétés de crédit maritime mutuel (Loi du 4 décembre 1913, article 8);

b) Coopératives de main-d'œuvre des sociétés anonymes à participation ouvrière, dans lesquelles le nombre des actions de travail est égal au moins au quart des

actions de capital (Loi du 26 avril 1917 complétant l'article 80 de la loi du 24 juillet 1867);

c) Sociétés de caution mutuelle et banques populaires, dont les parts doivent être nominatives. (Article 8 de la loi du 13 mars 1917);

d) Caisses de crédit et coopératives agricoles visées par la loi du 5 août 1920 (voir l'Instruction précitée du Directeur général de l'enregistrement du 21 février 1921).

e) Sociétés coopératives ouvrières de production et de crédit et banques coopératives ouvrières (loi du 18 décembre 1915 — Code du travail, livre III, articles 40 et 52.)

Au contraire, les coopératives de consommation de même que les coopératives d'artisans, dans lesquelles les parts peuvent être négociables, ne semblent pas pouvoir échapper au timbre proportionnel. Il y a lieu de remarquer que les sociétés énumérées ci-dessus ne bénéficient d'aucune exemption du droit de timbre proportionnel pour les obligations négociables qu'elles émettent.

## § 2. — *Droit de transmission.*

D'après le Cour de Cassation, le droit de transmission, établi par la loi du 23 juin 1857, s'appliquerait non seulement aux titres négociables dans les formes commerciales, mais aussi à ceux dont la cession est soumise aux formalités de l'article 1690 du Code civil. Il paraît plus

rationnel de s'en tenir à l'interprétation donnée par l'Administration. D'après celle-ci, les lois de 1850 et de 1857 auraient un domaine d'application identique. Il en résulterait donc que seuls les titres négociables dans les formes prévues par le Code de commerce seraient passibles du droit de transmission.

§ 3. — *Impôt sur le revenu des valeurs mobilières.*

Observons d'abord que cet impôt n'est pas dû, en vertu de l'article 1<sup>er</sup> de la loi du 1<sup>er</sup> décembre 1875, sur le revenu des parts d'intérêts appartenant aux associés en nom collectif et aux commandités. Certaines coopératives, constituées en sociétés en nom collectif ou en commandite simple, bénéficieront donc de cette exemption. Il y a, en outre, les exemptions formelles que voici concernant :

1<sup>o</sup> Les sociétés de toute nature, dites de coopération, formées exclusivement entre ouvriers ou artisans (loi du 1<sup>er</sup> décembre 1875, article 2, complétée par la loi du 30 décembre 1903, article 21).

2<sup>o</sup> Les sociétés de crédit agricole (loi du 5 novembre 1894, article 4, loi du 5 août 1920, article 31).

3<sup>o</sup> Les sociétés de production agricole (loi du 8 avril 1910, article 25, loi du 5 août 1920, article 31).

4<sup>o</sup> Les sociétés coopératives ouvrières de production ou de crédit (Code du Travail, article 40).

5<sup>o</sup> Les banques coopératives ouvrières (Code du Travail, article 52).

6° Les sociétés de caution mutuelle et les banques populaires (loi du 13 mars 1917, articles 8 et 10).

7° Les sociétés de crédit maritime mutuel (loi du 4 décembre 1913, article 8).

8° Les sociétés coopératives et unions de sociétés coopératives d'artisans (loi du 27 décembre 1923, article 3).

§ 4. — *Impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements.*

Cet impôt, institué par la loi du 31 juillet 1917, frappe les revenus qui proviennent d'emprunts contractés par des particuliers. En ce qui concerne les coopératives, il n'est donc susceptible d'être appliqué que dans l'hypothèse où ces sociétés prêtent à des particuliers, qu'ils soient ou non de leurs membres. Dans ce cas, l'impôt frappe non l'associé ou le particulier, mais la société coopérative toutes les fois qu'elle consent des prêts à des particuliers, effectue des dépôts ou verse des cautionnements.

C'est seulement tout récemment que le législateur a accordé en cette matière quelques exemptions.

1° Caisses de crédit agricole (loi du 27 décembre 1927, article 19) « Les intérêts de tous les prêts consentis par les caisses de crédit agricole mutuel, constituées et fonctionnant conformément à la loi du 5 août 1920, sont affranchis de l'impôt sur le revenu des créances, dépôts et cautionnements, institué par la loi du 31 juillet 1917. » L'article 33 de la loi du 16 avril 1930 a spécifié que cette

exemption s'appliquerait aux prêts consentis avant le 1<sup>er</sup> janvier 1928. Cette dernière loi étend l'immunité aux intérêts des comptes courants des caisses de crédit agricole mutuel, dans les établissements de crédit

2<sup>o</sup> Caisses de crédit maritime mutuel. Tous les prêts consentis par ces sociétés sont exonérés par l'article 36 de la loi du 30 décembre 1928.

Signalons en terminant cet exposé que, d'une lettre en date du 20 octobre 1925, émanant de la Direction générale de l'Enregistrement, on peut inférer que les sociétés coopératives qui sont exonérées de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, se trouvent *ipso facto* dispensées de la déclaration d'existence à laquelle l'article 62 de la loi du 13 juillet 1925 astreint les sociétés civiles. Dans cette lettre, visant les sociétés coopératives de production agricole constituées sous le régime des sociétés civiles particulières, on lit en effet ceci : « Il y a lieu d'observer que c'est principalement en vue d'assurer la perception de l'impôt sur le revenu des parts sociales attribuées à leurs membres, et des emprunts qu'elles contractent, et pour permettre l'exercice d'un contrôle sur leurs biens, que les sociétés civiles ont été assujetties à révéler leur existence. Or, cette obligation ne se justifie pas à l'égard des sociétés coopératives agricoles, régulièrement constituées dans les conditions prévues par les lois des 5 août 1920 et 12 juillet 1923, puisque ces collectivités sont exonérées de l'impôt sur le revenu. »



## CONCLUSION

---

Tel qu'il ressort de l'exposé que nous en avons fait, le régime fiscal des coopératives, actuellement en vigueur, présente, dans l'ensemble, l'aspect d'un chantier en construction. Il y a des parties qui sont relativement achevées. Mais il y en a un bien plus grand nombre qui sont encore en cours d'élaboration. C'est dans un sens de plus en plus favorable aux coopératives que s'oriente le législateur. Et ce sont surtout les coopératives agricoles qui sont appelées à bénéficier des mesures envisagées par les différents projets et propositions de loi étudiés actuellement par le Parlement. « Il est peu de conceptions aussi dignes de sympathie que celles de la coopération. Au double point de vue matériel et moral, le principe en est excellent. Il recèle et promet les économies et les solidarités les plus séduisantes. Aussi la faveur de l'opinion publique lui est-elle depuis longtemps acquise<sup>1</sup>. »

1. Journal « *Le Temps* », 23 juillet 1931.

Mais ces différentes initiatives du Gouvernement et du Parlement n'ont pas été sans émouvoir vivement la Chambre de Commerce de Paris. Le 22 juin 1931, au nom de la Commission de Législation, Questions financières et fiscales, M. Defert a présenté un fort intéressant rapport sur le statut fiscal des coopératives agricoles. Etudiant les caractères communs aux différents projets ou propositions de loi en instance devant les Chambres, M. Defert s'exprime en ces termes :

« Tous ces projets tendent à élargir les conditions dans lesquelles les coopératives sont exonérées des charges fiscales, à leur permettre d'adjoindre à l'exploitation agricole des transformations annexes, et à faciliter les unions de coopératives, en préconisant même l'union des coopératives de production avec les coopératives de consommation. Remarquons ici que ces deux sortes de coopératives ont été dotées, chacune de leur côté, d'exemptions fiscales et d'avantages financiers qui leur sont propres; au moyen de l'union elles pourraient cumuler ces avantages.

« Il apparaît que, si pareilles unions pouvaient se réaliser avec les privilèges fiscaux qui sont prévus au projet, une bonne partie du commerce et de l'industrie n'aurait plus qu'à disparaître; nous assisterions en quelques années à un bouleversement complet de notre vie économique, car le remplacement des organisations commerciales par les coopératives ne serait plus qu'une question de temps.

« Notre Compagnie n'a certes pas l'intention de s'élever contre le principe même de la coopération; dans un pays de liberté, les différentes conceptions économiques doivent pouvoir s'affronter pour faire ressortir, le cas échéant, leurs supériorités respectives.

« Mais le rôle de l'Etat est de veiller à ce que cette concurrence se poursuive dans des conditions d'égalité absolue, car c'est seulement ainsi que peut ressortir indiscutablement la supériorité d'une conception sur l'autre.

« Si, au contraire, l'Etat rend la lutte inégale en accablant l'un de charges fiscales et en exonérant presque complètement l'autre — et même en le subventionnant — la démonstration restera douteuse. Que les projets présentés viennent à être mis en vigueur, le remplacement graduel du commerce par les coopératives ne prouvera nullement que la conception économique des derniers est supérieure à celle des premiers; on aura simplement prouvé qu'avec des impôts aussi lourds que les impôts actuels, celui qui en est exonéré doit fatalement faire disparaître celui qui les paye ».

Le rapport énumère ensuite les exonérations qui ont été successivement accordées aux coopératives par le législateur : la patente, l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires. Quant à l'impôt sur le chiffre d'affaires, les coopératives en ont été exonérées jusqu'en 1926.

Mais « comme l'administration et la jurisprudence tendaient à les y astreindre, le recouvrement en fut arrêté d'une façon absolument arbitraire et même illégale par une simple circulaire ministérielle (septembre 1924), ensuite par la loi de finances du 13 juillet 1925 dont l'article 85 prescrivit de ne réclamer l'impôt qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1926. Le Gouvernement, dans son impartialité, devrait constater que, depuis plus de cinq ans, un grand nombre de coopératives vivent et prospèrent tout en payant l'impôt sur le chiffre d'affaires, et trouverait peut-être là un argument pour mettre fin aux avantages fiscaux qui leur sont concédés ».

« Quant aux coopératives de production, à l'abri d'un impôt forfaitaire qui permet toutes les extensions à leur activité, leur grand effort a consisté à se faire exonérer de l'impôt foncier des propriétés bâties, quelle que soit l'importance de leurs bâtiments et de leurs installations accessoires de l'exploitation agricole normale.

« Au milieu de toutes ces concessions, les pouvoirs publics semblent ne pas avoir tout à fait oublié que leur rôle est de défendre les intérêts du Trésor; aussi ont-ils cherché à délimiter le point où cesse l'exploitation agricole et où commence l'exploitation industrielle ou commerciale; mais là encore certains intérêts ont fait abandonner les meilleurs criteriums pour s'arrêter à d'autres qui seront probablement moins efficaces.

« Un premier criterium avait été trouvé dans la défi-

niton même de la coopérative, qui doit se borner à grouper les commandes de ses adhérents, ne vendre qu'à eux et leur distribuer ses bonis au prorata de leurs achats. Quoique cette notion fût parfaitement juste et conforme au principe de la coopération qui prétend répartir et non vendre, les protestations des intéressés l'ont fait abandonner. Il en a été de même pour un autre criterium reposant sur l'importance de l'outillage mis en œuvre.

« La loi de finances du 30 décembre 1928, article 32, dut rechercher une nouvelle formule et exempta d'impôts les coopératives « pour celles de leurs opérations qui, entrant dans les usages normaux de l'exploitation agricole, ne donneraient pas lieu à l'application de ces impôts si elles étaient effectuées dans les mêmes conditions par chacun des membres desdites sociétés ».

« La notion des usages normaux est déjà moins claire que les précédentes, mais ce texte a eu en outre l'inconvénient d'introduire un principe nouveau dont se réclament aujourd'hui les coopérateurs agricoles et qui présente les plus grands dangers.

« En effet, ne voyons-nous pas toutes les législations, même les plus libérales, aussi bien en France que dans les autres pays, se refuser à accorder les mêmes libertés aux associations qu'aux individus ?

« Que les associations soient civiles, commerciales, politiques ou religieuses, toujours et partout le législa-

teur limite leurs libertés, parce qu'il serait à craindre qu'en raison de la puissance que confère l'union elles ne puissent constituer des états dans l'Etat. Pourquoi donc serait-ce un principe que, seules de toutes les sociétés, les coopératives — et qui plus est, les unions de coopératives — aient les mêmes droits que chacun de leurs adhérents ?

« Lorsque deux personnes forment une société, il y a création d'une nouvelle personne morale distincte; à plus forte raison devrait-on considérer qu'une coopérative est une personne morale distincte de ses adhérents.

« Malgré la solidité de ces arguments, les derniers projets déposés paraissent vouloir donner de nouveaux gages aux défenseurs des coopératives; des distinctions claires, simples, en un mot faciles à appliquer, vont être remplacées par d'autres, plus nébuleuses, qui ouvriront la porte à tous les arbitraires ».

Après avoir vivement critiqué les critères établis par les projets n° 3566 et 5034, M. Defert conclut en ces termes : « ... Avec le vote de cette loi tout le commerce d'alimentation est menacé; en outre les coopératives et leurs unions auraient toutes facilités pour s'emparer peu à peu d'industries nombreuses, telles que : meunerie, pâtes alimentaires, conserves, confitures, lait condensé, fromagerie, caséinerie, amidonnerie, sucrerie, distillerie, huilerie, etc... on peut évaluer à des centaines

de millions les recettes qui feraient alors défaut dans les caisses du Trésor. Le jour où le commerce sera défaillant, il faudra bien astreindre à l'impôt les coopératives victorieuses, à moins que, comme en Russie, on les transforme en organismes officiels avec monopoles concédés, chez lesquels l'Etat pourra puiser les ressources dont il aura besoin.

« Le projet n° 5034 constitue donc, en outre, un pas décisif vers le socialisme d'Etat le plus caractérisé puisque, de l'aveu même de ses théoriciens, le coopératisme est la marche vers la socialisation des moyens de production. On peut entrevoir comme premier aboutissement la disparition de la classe moyenne qui se transformera en fonctionnaires ou en salariés des coopératives. »

A la suite de ce rapport, la Chambre de Commerce de Paris a adopté le 8 juillet 1931 le vœu suivant : « La Chambre de Commerce de Paris considérant que le rôle du Gouvernement est de concilier les intérêts, de favoriser l'épanouissement des diverses conceptions économiques dans un esprit d'égalité, et non de prendre parti pour les unes contre les autres ;

« Considérant que le projet de loi n° 5034 et les autres projets ou propositions similaires (n° 3566, 4420 et 4586 C. D.) relatifs aux coopératives constitueraient un pas décisif vers le socialisme d'Etat ;

« Considérant qu'ils aboutiraient à un bouleversement général de notre vie économique, en provoquant

le remplacement d'une grande partie du commerce et de l'industrie par des organisations coopératives, ce qui amènerait la disparition progressive de la classe moyenne;

« Considérant qu'ils conduiraient à un bouleversement non moins important dans nos finances publiques par les exonérations d'impôts et les avantages financiers accordés aux coopératives et à leurs unions.

« Emet le vœu :

« Que les projets de loi n° 5034 et 3566, ainsi que les propositions de loi n° 4420 et 4586 soient rejetés par le Parlement ».

On peut faire à ce rapport, ainsi qu'au vœu émis par la suite, le reproche d'envisager la question sous un jour un peu trop pessimiste. Il est évident que les développements de la coopération et en particulier de la coopération agricole constituent un danger sérieux pour les industries de transformation et le commerce. Mais en cette matière, les producteurs et les consommateurs ont été victimes de tant d'abus, qu'il était bien naturel de les voir s'organiser pour lutter efficacement contre les intermédiaires. Le point important à retenir de la délibération de la Chambre de Commerce de Paris, c'est qu'il ne faut pas maintenant tomber dans un excès contraire en entraînant la coopération, par des faveurs exagérées, en dehors de son domaine normal.

## BIBLIOGRAPHIE

---

- Allix.** — Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française.
- Allix et Lecerclé.** — L'impôt sur le revenu.
- La taxe sur le chiffre d'affaires.
- Les contributions indirectes.
- Auger** (Bernard). — Les sociétés coopératives agricoles.
- Binet** (Paul). — Les grands problèmes juridiques de l'impôt sur le revenu.
- Bonnefoy** (Georges). — Le régime fiscal des sociétés coopératives en France.
- Gide.** — Les sociétés coopératives de consommation.
- Lecerclé.** — L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.
- Nast** (Alfred). — Code de la coopération.
- Ramadier** (Paul). — Les coopératives de consommation et les impôts professionnels. (*Revue des études coopératives*, avril-juin 1924).
- Veyrieras.** — Questions fiscales intéressant les sociétés.
- X....** — Notions élémentaires sur les impôts directs (Paris, Imprimerie Nationale, 1922).

Vu : *Le président de la thèse*,  
Edgard ALLIX.

Vu : *le Doyen*,  
H. BERTHÉLÉMY.

Vu et permis d'imprimer :  
*Le Recteur*,  
CHARLÉTY.

## TABLE DES MATIÈRES

---

|                                                                                                                                                                                   |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| Introduction .....                                                                                                                                                                | 7   |
| Chapitre Premier. — L'impôt foncier .....                                                                                                                                         | 32  |
| Chapitre II. — La taxe des biens de mainmorte .....                                                                                                                               | 38  |
| Chapitre III. — La patente .....                                                                                                                                                  | 40  |
| Chapitre IV. — L'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux .....                                                                                                         | 56  |
| Section I. — Coopératives soustraites du domaine d'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. ....                                                      | 58  |
| Section II. — Coopératives qui, relevant normalement de la cédula commerciale par la nature de leurs opérations, en sont exemptées par une disposition législative spéciale ..... | 79  |
| Section III. — La notion de bénéfice dans l'imposition des sociétés coopératives à la cédula commerciale. ....                                                                    | 91  |
| Chapitre V. — L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole                                                                                                                | 105 |
| Chapitre VI. — La taxe sur le chiffre d'affaires .....                                                                                                                            | 108 |
| Chapitre VII. — Timbre et enregistrement .....                                                                                                                                    | 121 |
| Chapitre VIII. — Impôts sur les valeurs mobilières .....                                                                                                                          | 127 |
| Conclusion .....                                                                                                                                                                  | 135 |

---



